Umwandelung handelsrechtlicher Unternehmungsformen aus steuerrechtlichen Gründen

unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Bayern.

Inaugural-Dissertation

der juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexanders-Universität zu Erlangen

vorgelegt von

Josef Bauer
aus Alzenau

Approbiert am 4. August 1930

Gedruckt
im Tageblatt-Haus Coburg
1931

31:174

Referent: Geh. Just. Rat Prof. Dr. Kübler.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

Seite:

Zum Begriff der Unternehmungsform und der Umwandelung . . 2

Zum Begriff der Steuererſparung und des § 5 RAO. 2

Ueberblick über die wichtigſten Steuergeſetze 7

A. Die Beſteuerung der Einzelfirma, der offenen Handelsgeſellſchaft und der einfachen Kommanditgeſellſchaft . . . 7

I. Einkommenſteuer 7
II. Gewerbeſteuer 9
III. Vermögensſteuer 10
IV. Kapitalverkehrsſteuer, Schenkungsſteuer, Grunderwerbſteuer 11
V. Erbſchaftsſteuer 12

B. Die Beſteuerung der Aktiengeſellſchaft, der Kommanditgeſellſchaft auf Aktien und der Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung 13

I. Körperſchaftsſteuer, Steuerpflicht 13
II. Steuertarif 16
III. Gewerbeſteuer 17
IV. Vermögensſteuer und Induſtriebelaſtung 17
V. Kapitalverkehrsſteuer 18
VI. Grunderwerbſteuer, Wertzuwachsſteuer 21

Vergleichende Gegenüberſtellung der einzelnen Unternehmungsformen hinſichtlich ihrer ſteuerlichen Belaſtung 22

Das Verhältnis der einzelnen Unternehmungsformen untereinander, Perſonenvereinigung oder Einzelfirma 28

G. m. b. H. & Co. 31

Bargründung und Sachgründung 33

Zurückdatierung der Einbringung und Steuererleichterung durch Rückdatierung von Fuſionen 34

Schluß 35

Literaturverzeichnis.

Ball Dr., Kurt: Einführung in das Steuerrecht. 1926.

Barwinkel, H. J.: Steuererleichterung durch Rückdatierung von Fusionen. 1926.

Becker, Walter: Die offene Handelsgesellschaft im Reichssteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Reichsverkehrssteuern, Marburger Dissertation 1924.

Beuk: Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen. Berlin 1924.

Bicherich Dr.: Erbschaftssteuerersparnis durch Gesellschaftsgründung. D. ST. Z. 1926.

Braubehrens, Otto v.: Die Besteuerung der komplexen Unternehmungen. Diss. Heidelberg 1922.

Brönner: Die zweckmäßigste Unternehmungsform nach den neuen Steuergesetzen. D. St. Z. 1925.

Büchting: Die steuerliche Behandlung der Organgesellschaften; Zeitgemäße Steuerfragen 1925.

Bühler: Reichssteuergesetze 1929.

Deutsche Steuerzeitung.

Duderstadt, Ernst: Die Interessengemeinschaft und ihre Besteuerung. Diss. Erlangen 1924.

Entscheidungen des RFH.

Haarmann, Theodor: Steuergesetzgebung und Unternehmungsformen. Diss. Münster 1924.

Heinrich, Manfred: Die Besteuerung der Versicherungs-Aktiengesellschaften und Gegenseitigkeitsvereine. Diss. Erlangen 1924.

Hensel Albert: Steuerrecht 2. Aufl.

— Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerumgehung; Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann 1923.

Koeppel: Welche Gesellschaftsform ist steuerlich besonders günstig. D. St. Z. 1926 S. 58.

Kolberg, Alfred: Steuerumgehung und der § 5 der Reichsabgabenordnung. Diss. Jena 1923.

Kühne: Vermögensteuergesetz. D. St. Z. 1925 S. 708.

Lion: Steuerlich zweckmäßige Rechtsformen nach den neuen Gesetzen. D. St. Z. 1925 S. 1018.

Mirre: Organgesellschaften und Kapitalgesellschaften. D. St. Z. 1926.

Mrozek: Kommentar zur Reichsabgabenordnung 1928.

Mußler, Emil: Die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften im Deutschen Reich. Diss. Freiburg 1924.

Nees: Steuerumgehung § 5 RAO. und das Bürgerliche Recht. Mainz 1921.

Pissl: Betriebszusammenschlüsse und Steuermilderung. D. St. Z. 1926 Nr. 6.

Rosendorff: Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung. Berlin 1929.

— Körperschaftssteuergesetz. D. St. Z. 1925 S. 694.

Roth Dr.: Der Steueranspruch nach Treu und Glauben, in „Neue Steuerrundschau Jahrgang 1 Nr. 9.

Schäffer: Steuerrecht, Leipzig 1930.

Staub: Kommentar z. Handelsgesetzbuch 1926.

Staudinger: Kommentar z. Bürgerlichen Gesetzbuch 1928.

Trutter, Erich: Möglichkeiten der Steuerersparung durch Umgründung eines Unternehmens. Erlangen Diss. 1924.

Wassertrüdinger: Inwieweit ist die Steuerumgehung im Sinne des § 5 RAO. strafbar? In „Zeitgemäße Steuerfragen" 1. Jahrgang Heft 6.

Wirtschaftliche Kurzbriefe über Steuer, Verkehrswesen, Wirtschaftskunde, Verlag Rudolf Lorenz, Berlin.

Umwandelung handelrechtlicher Unternehmungsformen aus ſteuerrechtlichen Gründen

unter beſonderer Berückſichtigung der Rechtslage in Bayern.

Salus rei publicae suprema lex esto!

Je notwendiger der Staat Geld braucht, um die ihm obliegenden Aufgaben zu erfüllen, um ſo ſtrenger wird von ihm die Steuerſchraube angezogen. Steuerquelle iſt ihm die geſamte Wirtſchaft, die handelsrechtlichen Unternehmungsformen, alſo Einzelunternehmer, individualiſtiſche Unternehmungsformen und juriſtiſche Perſonen im beſonderen. In ſchweren Zeiten, in Zeiten allgemeiner wirtſchaftlicher Depreſſion und empfindlichen Geldmangels wird bei der Beſteuerung oft nicht genügend Rückſicht auf die wirtſchaftlichen Verhältniſſe der Steuerobjekte genommen. Dazu kommt, daß bei der Durchſetzung wirtſchaftspolitiſcher und finanzpolitiſcher Ziele durch eine Beſteuerung gerade im Hinblick auf die Unternehmungsform zwei Richtungen vorhanden ſind. Während die eine den Geſellſchaften eine ſchädigende Wirkung auf die Geſtaltung der Volkswirtſchaft vorwirft und die Einzelunternehmer begünſtigt, hebt die andere die großen Vorteile der kapitaliſtiſchen Geſellſchaftsform und der mit ihr verbundenen Produktionsweiſe beſonders hervor. Die durch den ungeheuer angeſtiegenen Kapitalbedarf des Staates notwendig gewordene Beſteuerung aller nur irgendwie erfaßbaren Steuerobjekte hat bei den Unternehmern die Frage nach der ſteuerlich zweckmäßigſten Unternehmungsform vornehmlich akut werden laſſen. So zeigten in dieſem Zuſammenhang die Unternehmungen in den vergangenen Jahren in kraſſer Weiſe eine beunruhigende Wandlungsfähigkeit der Unternehmungsform. Tiefſter Grund aller Umwandlungen iſt bei der Unternehmerſchaft der Wille, das durch Krieg und Inflation zu Verluſt gegangene Kapital neu zu bilden bezw. den beſcheidenen Stand zu erhalten. Die durch Krieg und Inflation ſchwer erſchütterte Wirtſchaft ſah ſich zu Beginn der Stabiliſierung der Mark neuen Schwierigkeiten gegenüber, die zuſammen mit Produktions- und Abſatzſchwierigkeiten unüberwindlich ſchienen. Die vom Staat noch dazu geübte „unterſchiedsloſe“ Beſteuerung läßt die vielen Umwandlungen begreiflich erſcheinen, durch die die Unternehmer ihr Kapital vor dem unerbittlich zugreifenden Fiskus zu retten ſuchten.

In vorſtehender Arbeit ſoll es nun unternommen werden, auf das Problem der Umwandelung handelsrechtlicher Unternehmungsformen näher einzugehen und die Frage nach der ſteuerlich zweckmäßigſten Unternehmungsform näher zu erörtern.

Zum Begriff der Unternehmungsform und der Umwandelung.

Unter Unternehmungsform ist die rechtliche Ausprägung eines wirtschaftlichen, enger, eines handelsgewerblichen Unternehmens zu verstehen. Die rechtliche Ausprägung richtet sich vor allem nach dem Träger des Unternehmens. Hiernach kann man unterscheiden:

Unternehmungen physischer Personen als Einzelkaufleute, Unternehmungen mehrerer physischer Personen in den Formen der offenen Handelsgesellschaft und der einfachen Kommanditgesellschaft, wobei Rechtsträger die physischen Personen sind, und die Unternehmungen in der Form der mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestatteten juristischen Personen. Es ergibt sich also eine Dreiteilung: Einzelfirma, nichtrechtsfähige Gesellschaften und juristische Personen. Abgesehen von dem Rechtsträger der Einzelfirma, der physischen Person, sind zu nennen die nicht mit Rechtsfähigkeit ausgestattete offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft. Unter der Bezeichnung juristische Personen figurieren die Aktiengesellschaften, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Bergwerksgesellschaften. Hinsichtlich der rechtlichen Struktur der erwähnten Wirtschaftsgebilde mag ein Hinweis auf das geltende Handelsrecht genügen. Was die wirtschaftliche Seite der Unternehmungsformen anlangt, so ist die Aktiengesellschaft vorwiegend Betätigungsform für Betriebe der Schwerindustrie und des Großhandels, deren großer Kapitalbedarf die Angehung breiter kapitalkräftiger Wirtschaftskreise erfordert. Ein grundlegender wirtschaftlicher Unterschied zwischen Aktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung besteht an sich nicht. Eine in der jüngsten Zeit in Erscheinung getretene Bevorzugung dieser Rechtsform erklärt sich durch den im Vergleich zur AG. weniger schwerfälligen Verwaltungsapparat und den noch zu erörternden, unter gewissen Voraussetzungen eintretenden günstigen Besteuerungsmodus. Eine weniger häufig vorkommende Unternehmungsform ist die Kommanditgesellschaft auf Aktien. Die meisten Betriebe bedienen sich der Form der Einzelunternehmung, der offenen Handelsgesellschaft und der allerdings weniger häufigen Kommanditgesellschaft.

Zum Begriff der Steuerersparung und der § 5 der Reichsabgabenordnung.

Umwandelungen handelsrechtlicher Unternehmungsformen werden wohl kaum zum Privatvergnügen der Unternehmer vorgenommen. Der Zweck derselben ist entweder ein rein wirtschaft-

licher bezw. betriebswirtschaftlicher oder aber, was sehr häufig der Fall ist, eine mit der neuen Unternehmungsform verbundene sehr wesentliche Steuerersparung.

Jede physische bezw. juristische Person ist beim Vorliegen der steuergesetzlichen Voraussetzungen verpflichtet, Steuern an den Fiskus zu entrichten. Damit ist aber nicht gesagt, daß der Fiskus ein Privileg hat, von jeder einzelnen Person jeweils ein Maximum an Steuern zu erhalten oder daß jede einzelne physische bezw. juristische Person verpflichtet sei, ihr Vermögen so zu verwalten, daß dem Fiskus hieraus möglichst viel Steuern zufließen. Schon vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung stand die Praxis auf dem Standpunkt, daß jeder berechtigt sei, seine Handlungen so zu gestalten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen brauche, solange er sich nur erlaubter Mittel bediene. Steuerersparung hat nichts mit einer Verkürzung der dem Fiskus zustehenden Steuern zu tun, ist also keine Steuerumgehung. Steuerersparung ist nach Albert Hensel[1]) „die Auswahl eines Weges von verschiedenen unter sich gleich gangbaren und gebräuchlichen Wegen, der sich steuerlich am günstigsten gestaltet". Ebensowenig ist die Wahl der für die Besteuerung günstigsten Gesellschaftsform eine Steuerumgehung. Begrifflich ist Steuerumgehung nach Albert Hensel „die Erreichung einer bestimmten Wirtschaftslage unter Vermeidung des Rechtstatbestandes, welchen der Gesetzgeber als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat".

In diesem Zusammenhang muß insbesondere auf den § 5 der Reichsabgabenordnung, der sich mit der Steuerumgehung beschäftigt, näher eingegangen werden. § 5 der RAO. sagt: Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Abs. 2 des § 5 RAO. gibt eine erschöpfende Aufzählung, welche Vorbedingungen vorhanden sein müssen, daß ein solcher Mißbrauch als gegeben erachtet werden kann. Ein Mißbrauch liegt vor, wenn in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung der Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden und nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre und ferner etwaige Nachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben. Liegt ein Miß-

[1]) „Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerumgehung", Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann. 1923. S. 217.

brauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden sind. Im einzelnen Falle kann die Entscheidung der Frage, ob eine erlaubte Steuerersparung oder eine Steuerumgehung nach § 5 RAO. vorliegt, große Schwierigkeiten bereiten. Für die Auslegung des § 5 RAO. ist § 4 RAO. maßgebend. Dieser besagt: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen." Diese Vorschrift soll dem Richter die Pflicht auferlegen, die im Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln und dabei die Zwecke der Steuergesetze und ihre wirtschaftliche Tragbarkeit zu berücksichtigen.

§ 5 Abs. 1 RAO. enthält die gegen die Steuerumgehung sich wendende Bestimmung, sowie auch die Wirkung der Steuerumgehung. Er besagt, daß durch eine Umgehung die Steuerpflicht nicht wegfällt, sich nicht ändert, also positiv ausgedrückt, daß sie in voller Höhe bestehen bleibt. Da der Gesetzgeber weiß, daß bei der laxen Steuermoral Steuerumgehungen sehr häufig sind, hat er die allgemeinen Bestimmungen insofern beschränkt, als er nur Umgehungen mittels „Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" treffen will.[1])

Es entsteht nun die Frage, warum gerade der Umgehungsweg über die bürgerlich-rechtlichen Rechtsformen nicht geneigt sein soll, den Eintritt einer bestimmten Steuerfolge abzuwenden. Denn auch Rechtsgeschäfte des öffentlichen Rechts können, wie Nees[2]) ausführt, zu einer Steuerumgehung mißbraucht werden. Der Grund ist wohl darin zu suchen, daß für die wirtschaftlichen Begriffe, wie Einkommen, Vermögen, Vermögensmehrung, Umsatz usw., auf denen der einzelne Steuerrechtssatz in der Regel fußt, bisher noch festumrissene steuerrechtliche Begriffe fehlen und die Steuerpflicht meist an bestimmte privatrechtliche Tatbestände als eine Art Notbehelf geknüpft ist. So kommt es denn, daß durch die Berufung auf den Buchstaben gerade dieser bürgerlich-rechtlichen Rechtsform und Rechtsverhältnisse, die mit dem Steuerrechtssatz nur mittelbar im Zusammenhang stehen, eine Umgehung des Steuergesetzes besonders leicht möglich ist. Und gerade diesen häufigsten Fall wollte der Gesetzgeber, der die Schwierigkeit einer großen, allgemeinen, gesetzlichen Regelung erkannte, treffen.

---

[1]) JW. 1931, S. 278: Das Wesen der Steuerumgehung nach § 5 RAO.
[2]) Nees, Steuerumgehung, § 5 RAO. und das bürgerliche Recht. Mainz 1921.

Der Begriff des Mißbrauchs von Formen und Geſtaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iſt aber ein ſehr dehnbarer und unbeſtimmter. Der Steuerpflichtige, der auf die erwähnte Beſchränkung vertraut und auf andere Weiſe umgehen will, weiß nun wieder nicht, ob der von ihm gewählte Weg nicht doch als ſolcher Mißbrauch angeſehen wird. Der Geſetzgeber war daher beſtrebt, eine erſchöpfende Definition dieſes Begriffes zu geben.[1])

Das Vorliegen des Mißbrauchs iſt nach dieſer Geſetzesdefinition an vier Vorausſetzungen geknüpft, die ſich folgendermaßen zuſammenfaſſen laſſen: Es muß in der Abſicht einer Steuerumgehung eine ungewöhnliche Rechtsform gewählt worden ſein, durch die der erſtrebte wirtſchaftliche Erfolg erreicht wird, ohne daß durch ſie weſentliche Rechtsnachteile entſtehen.

Was die ſubjektive Seite der Steuerumgehung[2]) anlangt, ſo iſt ein auf die Umgehung gerichteter Wille erforderlich. Auch Waſſertrüdinger vertritt in einem Aufſatz in den zeitgemäßen Steuerfragen, 1. Jahrgang, Heft 6: „Inwieweit iſt die Steuerumgehung im Sinne des § 5 RAO. ſtrafbar", die Anſicht, daß Beweggrund des Handelns die Steuererſparung ſein muß. Er ſchreibt: „Ganz abgeſehen von dem deutlich dagegen ſprechenden Wortlaut, kann vernünftigerweiſe der Zweck des Geſetzes nicht darauf gerichtet ſein, ein Rechtsgeſchäft als ſteuernichtig zu behandeln, deſſen Form lediglich aus äußeren ſteuerlichen Rückſichten gewählt wurde. Nur gegenüber einer planmäßigen Umgehung des Geſetzes iſt eine ſo einſchneidende Beſtimmung innerlich gerechtfertigt."

Die zweite Vorausſetzung, nämlich die Wahl ungewöhnlicher Rechtsformen und Rechtsgeſchäfte, iſt nicht ſchon an ſich ein Merkmal des „Mißbrauchs", ſondern nur in den Fällen, wo das Geſetz wirtſchaftliche Vorgänge, Tatſachen und Verhältniſſe in der entſprechenden Rechtsgeſtaltung einer Steuer unterwirft. Dieſer geſetzlichen Beſtimmung liegt folgender Gedankengang zugrunde: Der Geſetzgeber geht, wenn er von der einem beſtimmten wirtſchaftlichen Vorgang entſprechenden Rechtsgeſtaltung handelt, von dem Standpunkt aus, daß jedem wirtſchaftlichen Vorgang eine beſtimmte Rechtsgeſtaltung zukomme, daß alſo eine beſtimmte Rechtsform die normale, die übliche iſt. Das Wort „ungewöhnlich" bedeutet nicht etwa ſo viel wie „ſelten vorkommend", ſondern ſo viel wie „nicht entſprechend".[5])

Mit der Wahl einer ungewöhnlichen Rechtsform muß der Steuerpflichtige für ſich „wirtſchaftlich im weſentlichen denſelben

---

[1]) § 5 RAO.

[2]) Zum Begriff der Steuerhinterziehung, ſ. § 359 Abſ. 4 RAbgO.

[3]) [4]) JW. 1931, S. 275: Steuerumgehung und Steuerſtrafrecht v. RA. Dr. Fritz H. Strauß.

[5]) Henſel, „Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerhinterziehung", S. 218. Bonner Feſtſchrift für Zittelmann 1923.

Erfolg erzielen, den er gehabt hätte, wenn er die gewöhnliche Rechtsform gewählt hätte".[1]) (RAO. § 5 Ziff. 2.)

Es kann ſein, daß die Wahl des ungewöhnlichen Weges Rechtsnachteile mit ſich bringt; dieſe dürfen jedoch von gar keiner oder höchſtens nur geringer Bedeutung ſein. Die Abſicht des Geſetzgebers ging dahin, daß denjenigen, der ſich zwar durch eine Steuerumgehung vermögensrechtliche Vorteile verſchafft, dabei aber erhebliche Rechtsnachteile mit in Kauf nimmt, nicht außerdem noch die vermögensrechtlichen Nachteile der erkannten Umgehung treffen. Die Lage des Steuerpflichtigen darf in rechtlicher Hinſicht nach Vornahme des ungewöhnlichen Rechtsgeſchäftes nicht weſentlich ſchlechter ſein, als ſie es ſein würde, wenn das gewöhnliche Rechtsgeſchäft vorgenommen worden wäre. Derartige rechtliche Benachteiligungen können ſein: Erſchwerung der Geltendmachung von Rechten im Prozeß, Beſchränkungen in der rechtlichen Verfügungsmacht, Erlangung einer Naturalobligation, ſtatt einer klagbaren.[2])

Ueber die Zweckmäßigkeit und Berechtigung des § 5 RAO.

Kritiſch iſt über den § 5 RAO., der für unſer Thema von überaus großer Bedeutung iſt, viel geſchrieben worden. Doch ſind die Meinungen faſt durchweg ablehnend, vereinzelt nur zuſtimmend. Da man bei vielen Umwandlungen komplizierter Art mit § 5 RAO. in Kolliſion zu treten droht, iſt die Rechtsſicherheit durch ihn ſehr gefährdet. Ball [3]) ſagt: „. . . . . Die Rechtsberatung in Steuerſachen wird dadurch gewaltig erſchwert, da man oftmals im voraus nicht wird angeben können, ob die gewählte Rechtsform von der Behörde als gewöhnlich anerkannt oder als ungewöhnlich bezeichnet werden wird. Roth [4]) kommt zu dem Ergebnis, daß mit dieſen Paragraphen (4, 5) die größte Rechtsunſicherheit heraufbeſchworen worden iſt: „nichts kann der Hebung der Steuermoral, welche die RAO. doch ſchließlich anſtrebt, abträglicher ſein, als ſolche Rechtsunſicherheit". Kolberg [5]) führt die Ausſage eines Kaufmanns an, der bezeichnend und zuſammenfaſſend ſagte: Ein Geſetz ſoll beſtimmte Formen feſtlegen; es ſoll klar ſagen, was erlaubt und was verboten iſt. § 5 RAO. aber ſagt: ſteuerlich unbeachtlich iſt nicht nur das, was in allen übrigen Paragraphen der RAO. und den Spezialſteuergeſetzen aufgeführt iſt, ſondern auf noch alles das, was etwa anzuführen ver-

[1]) Henſel, Steuerrecht, 2. Auflage, S. 76, 78.
[2]) Beuk, Steuerlich zweckmäßige Gründungsformen, S. 97.
[3]) Dr. Kurt Ball: Einführung in das Steuerrecht, 1920.
[4]) RA. Dr. A. Roth: Der Steueranſpruch nach Treu und Glauben, in „Neue Steuerrundſchau", Jahrg. 1 Nr. 9.
[5]) Kolberg Alfred, Steuerumgehung u. d. § 5 RAO. Diſſ. Jena 1923.

geſſen worden iſt oder worauf ein vielleicht etwas klügerer Kopf als der Geſetzgeber noch kommen kann. Solch ein Geſetz iſt aber de facto kein Geſetz. § 5 iſt ein testimonium paupertatis des Geſetzgebers."

Ueberblick über die wichtigſten Steuergeſetze.

Um unſerem Thema näher zu kommen und um die Frage beantworten zu können, welche Unternehmungsform ſteuerlich am günſtigſten iſt — denn eine Umwandlung geſchieht, abgeſehen von rein betriebswirtſchaftlichen Gründen und Erwägungen, faſt immer aus Gründen der ſteuerlichen Zweckmäßigkeit — und in welchem ſteuerlichen Verhältnis die einzelnen Unternehmungsformen zueinander ſtehen, iſt es vor allem notwendig, die einzelnen Steuergeſetze in ihrer Auswirkung auf die einzelnen Unternehmungsformen kennen zu lernen. Am zweckmäßigſten wird eine getrennte Behandlung der Einzelfirma der offenen Handelsgeſellſchaft und der einfachen Kommanditgeſellſchaft einerſeits und der Aktiengeſellſchaft, der Kommanditgeſellſchaft auf Aktien und der Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung erfolgen.

A. Die Beſteuerung der Einzelfirma, der oHG. und der einfachen Kommanditgeſellſchaft.

I. Einkommenſteuer.

Die Einkommenſteuer iſt eine reine Perſonalſteuer, die nach dem jährlichen Einkommen der ſteuerpflichtigen natürlichen Perſonen abgeſtuft iſt. Die juriſtiſchen Perſonen ſind niemals einkommenſteuerpflichtig, ſondern nur die natürlichen, die in ihrer Geſamtheit die juriſtiſche Perſon bilden. Was ſie von der juriſtiſchen Perſon als Gewinn beziehen, iſt einkommenſteuerpflichtig. Die Inhaber der Einzelfirma, der OHG. und der Kommanditgeſellſchaft verſteuern den Gewinn als „Einkommen aus Gewerbebetrieb"[1]) (§ 6 Abſ. 1 Ziff. 2 EStG.) je nach der Größe ihres Gewinnes. Die Kommanditiſten ſind den perſönlich haftenden Geſellſchaftern gleichgeſtellt. Zum Unterſchied von den Geſellſchaftern einer juriſtiſchen Perſon iſt jedoch beſonders zu bemerken, daß der ganze „erzielte" Gewinn einkommenſteuerpflichtig iſt, ganz gleich, ob er dem Geſchäft entnommen oder teilweiſe im Geſchäfte belaſſen und den Kapitalkonten der einzelnen Geſchäftsinhaber gutgeſchrieben wird. Dieſer Unterſchied gegenüber dem Körperſchaftsſteuerrecht der juriſtiſchen Perſonen iſt für die Gegenüberſtellung der Vor- und Nachteile äußerſt wichtig.

[1]) RG. 32/399.

Der Begriff des Einkommens ſelbſt iſt beſtritten und auch vom Geſetz nicht definiert. Als die beiden hauptſächlichſten Theorien ſtehen ſich die ſog. Quellentheorie und die Vermögenstheorie gegenüber. Die Quellentheorie ſieht als Einkommen an die Geſamtheit der Güter, die dem Steuerpflichtigen während eines beſtimmten Zeitraums aus dauernden Ertragsquellen regelmäßig wiederkehrend zufließen. Dieſe Theorie legt den Einkommensbegriff zu eng aus, indem ſie alle gelegentlichen Einkünfte, die ſich insbeſondere in der Geſtalt von Spekulations- und Lotteriegewinnen, gelegentlichen Erträgen aus Grundſtücks-Hypothekenvermittlung, ſchriftſtelleriſcher Arbeit uſw. ergeben, aus dem Einkommensbegriff ausſcheidet. Dies hat zur Folge, daß zahlreiche und oft ſehr erhebliche Einnahmen der Beſteuerung entzogen werden. Die Vermögenszuwachstheorie ſieht als Einkommen an die Vermögensvermehrung, die dem Steuerpflichtigen während eines beſtimmten Zeitraums einſchließlich des eigenen Verbrauchs zugefloſſen iſt. Das Einkommenſteuergeſetz folgt in weſentlichen Punkten der Vermögenszuwachstheorie, vermeidet aber deren Härten, indem es einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen, Erbſchaften, Ausſtattungen, Lotteriegewinne, ſowie Kapitalabfindungen, die zur Abgeltung eines Unterhaltsanſpruches gezahlt werden, von der Einkommensbeſteuerung freiläßt.[1]) Einmalige Einkünfte ſind jedoch nicht ſchlechthin einkommenſteuerfrei: ſoweit ſie zu Einkommen aus der Landwirtſchaft, Gewerbebetrieb, ſelbſtändiger oder unſelbſtändiger Arbeit oder zu den ſonſtigen Leiſtungsgewinnen gehören, ſind ſie ſteuerpflichtig. Beſondere Beachtung verdient der ſteuerfreie Verluſtvortrag nach dem Geſetz zur Aenderung des Einkommen- und Körperſchaftsſteuergeſetzes vom 29. Juni 1929.[2]) Es bringt für die buchführenden Gewerbetreibenden und buchführenden Landwirte, ſoweit ſie unbeſchränkt ſteuerpflichtig ſind, die Zulaſſung eines ſteuerfreien Verluſtvortrages aus dem Kalenderjahr 1928, für nicht buchführende Gewerbetreibende und nicht buchführende Landwirte eine Erweiterung des bekannten Billigkeitsparagraphen 56 EStG. Ein Beiſpiel ſoll die Bedeutung des ſteuerfreien Verluſtvortrages klarmachen. Ein buchführender Kaufmann hat ſein Geſchäftsjahr 1928 mit einem Kapitalkonto von RM. 100 000 begonnen. Er hat Verluſte, ſodaß ſein Geſchäftsvermögen am Ende des Kalenderjahres 1928 nur mehr RM. 50 000 beträgt. Im Geſchäftsjahr 1929 verdient er netto RM. 30 000. Sein Vermögen hebt ſich alſo wieder auf RM. 80 000. Dann hätte er nach den bisherigen Vorſchriften, obwohl er ſeinen Verluſt von 1928 noch nicht wieder eingeholt hat, für das Jahr 1929 RM. 30 000 Gewinn zu verſteuern. Nach der Novelle vom 29. Juli 1929 bleibt er für 1929 ſteuerfrei und darf auch noch nach 1930 RM. 20 000

---

[1]) Schäffer und Dr. Albrecht, Steuerrecht, Leipzig 1930. S. 46.
[2]) § 15 EStG. Abſ. 1 Ziff. 4.

vortragen, ſodaß er alſo für 1930 zur Steuer herangezogen wird, wenn er mehr als RM. 20 000 verdient.

Die Einkommensbeſteuerung erfolgt nach dem Gewinn, der ſich aus zwei Komponenten zuſammenſetzt:

1. dem Ueberſchuß der Einnahmen über die Ausgaben,
2. dem Ergebnis des Vermögensvergleichs.

Bei Steuerpflichtigen, die zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet ſind, ergibt ſich der Gewinn aus der Bilanz, wobei bei der Gewinnermittelung für die Einkommenſteuer die Vorſchriften über die Ausgaben (§§ 15—18 EStG.), die Bewertungsvorſchriften (§§ 19—21 EStG.) und die Vorſchriften über die Entnahmen aus dem eigenen Betrieb zu außerbetrieblichen Zwecken (§ 12 Abſ. 2 EStG.) zu beachten ſind. Als abzugsfähige Ausgaben ſind bei der Einkommenſteuer zu nennen: 1. die Werbungskoſten; 2. die abzugsfähigen Sonderleiſtungen; 3. die Schuldzinſen und dauernden Laſten.

Der Einkommenſteuertarif iſt im übrigen folgender:

bis zu RM.	8000	des	Einkommens	10 %
für die weiteren	4000	„	„	12½ %
„ „ „	4000	„	„	15 %
„ „ „	4000	„	„	20 %
„ „ „	8000	„	„	25 %
„ „ „	18000	„	„	30 %
„ „ „	24000	„	„	35 %
für die weiteren Beträge des Einkommens				40 %.

II. Gewerbeſteuer.

Die Gewerbeſteuer, die eine Landesſteuer iſt, wird ohne Unterſchied, ob es ſich um eine Einzelfirma, eine o. HG., eine Kommanditgeſellſchaft oder um eine juriſtiſche Perſon handelt, nach Maßgabe des Wertes des dem Unternehmen dienenden gewerblichen Reinertrages berechnet. So in Bayern.[1]) Wird die Steuer nach dem Gewerbekapital erhoben, ſo gilt das Reichsbewertungsgeſetz.[1]) Die „Einheitswerte“ des Reichsbewertungsgeſetzes gelten nur für Steuerzwecke des Reiches, der Länder und Gemeinden, und zwar hinſichtlich der Reichsſteuern nur für die Vermögensſteuer, hinſichtlich der Steuern der Länder und Gemeinden für ſolche Steuern (Realſteuern), die nach dem Merkmal des Wertes des beſteuerten Vermögensgegenſtandes bemeſſen werden. Als Bewertungseinheit im Sinne des Reichsbewertungsgeſetzes gilt die wirtſchaftliche[2]) (§ 9). Was als wirtſchaftliche Einheit zu gelten

[1]) Finanzausgleichsgeſetz v. 23. Juni 1923/27. April 1926. Bayeriſches Gewerbeſteuergeſetz v. 9. Juli 1926 nach dem Wortlaut der Bekanntmachung v. 10. Auguſt 1926 (Geſetz- und Verordnungsblatt, S. 338). Finanzausgleichsgeſetz § 9, Reichsbewertungsgeſetz §§ 26—33.

[2]) § 137 RAbg.O.

hat ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden; die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Uebung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Abgrenzung des Betriebsvermögens sagt das Gesetz, daß alle Gegenstände, die einer AG., GmbH., Genossenschaft usw. gehören, zum Betriebsvermögen zu rechnen sind. Bei der o. HG., Kommanditgesellschaft gehören auch die Gegenstände zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, die im Eigentum eines oder mehrerer oder aller Gesellschafter stehen und die dem Betriebsvermögen der Gesellschaft dienen. Die Gegenstände brauchen im übrigen nicht rechtlich der Gesellschaft zu gehören, sondern es genügt, wenn sie tatsächlich der Gesellschaft für den Betrieb zur Verfügung gestellt werden. Für die Bewertung gilt grundsätzlich der gemeine Wert. (§ 31.[1]) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehre nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Die Gewerbesteuer ist vom einkommensteuerpflichtigen Gewinn der in § 2 EStG. Ziff. 1 und 2 aufgeführten Personen abzugsfähig. Bei der Gewerbesteuer sind Vergütungen, die die Gesellschafter für persönliche Leistungen erhalten, vom steuerpflichtigen Ertrage des Betriebes nicht abzugsfähig.

III. Vermögenssteuer.

Das Vermögenssteuerrecht ist durch das Reichsbewertungsgesetz wesentlich entlastet.[2]) Das Vermögen wird nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes ermittelt. Die subjektive Vermögenssteuerpflicht deckt sich im wesentlichen mit der subjektiven Einkommen- und Körperschaftssteuerpflicht. Die oHG. und die einfache Kommanditgesellschaft, die als solche nicht einkommen- und körperschaftssteuerpflichtig sind, sind selbst persönlich, d. h. sie werden zur Vermögenssteuer wie eine steuerpflichtige Person herangezogen, vermögenssteuerpflichtig.

Die Vermögenssteuer beträgt jährlich 5 v. T. des abgerundeten Vermögens. Die Vermögenssteuer ermäßigt sich, wenn das abgerundete Vermögen 10 000 RM. nicht übersteigt, auf 1 v. T. und ist nach Maßgabe des § 7 VStG. gestaffelt bis auf 7,5 v. T. Jedoch beträgt der Höchstsatz für Vermögen, das der Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegt, 5 v. T.

Ueber den Begriff des Betriebsvermögens, der für die Frage der Betriebsbesteuerung von Wichtigkeit ist, gelten die Vorschrif-

[1]) § 31 Reichsbewertungsgesetz, § 138 RAbgO., § 16 Abs. 5 Ziff. 1 EStG.
[2]) Vgl. § 2 Vermögenssteuergesetz, §§ 2 u. 3 Reichsbewertungsgesetz.

ten des Bewertungsgeſetzes und das unter Abſchnitt „Gewerbeſteuer“ über die Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Geſellſchaften Geſagte.

Bei der Berechnung des Betriebsvermögens ſind die in einer wirtſchaftlichen Beziehung [1]) ſtehenden Schulden und Laſten abzuziehen.

§ 26 des Bewertungsgeſetzes enthält noch die wichtige Beſtimmung, daß Betriebe, wenn ſie im Ganzen an andere Firmen verpachtet werden, von der verpachtenden Firma ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen ſind.

IV. Kapitalverkehrsſteuer, Schenkungsſteuer, Grunderwerbsſteuer.

Nach § 16 des Kapitalverkehrsſteuergeſetzes gelten die oHG. und Kommanditgeſellſchaften als „Erwerbsgeſellſchaften“, für welche nach § 17 eine einmalige Steuer von 5 v. T. zu entrichten iſt.

Die Steuer iſt zu entrichten:

1. bei Errichtung einer inländiſchen Geſellſchaft,
2. für den Beitritt neuer Geſellſchafter,
3 für die Erhöhung des Geſellſchaftsvermögens durch Geſellſchaftseinlagen,
4. für die Ueberlaſſung von Geſellſchaftsrechten an die Geſellſchaft, an andere Geſellſchafter oder an Dritte, jedoch nur, wenn über den Rechtsvorgang eine Urkunde aufgenommen worden iſt.

Wird eine Urkunde nicht errichtet, ſo iſt die Kapitalverkehrsſteuer fällig mit dem bei Gericht eingereichten Antrag auf Eintragung der Firma uſw. in das Firmenregiſter. Kapitalverkehrsſteuer iſt auch zu entrichten bei Umwandlung einer AG. oder GmbH. in eine oHG. oder bei Verkauf eines in der Form einer oHG. betriebenen Unternehmens im Ganzen oder auch bei Verkauf von Anteilen an neue Geſellſchafter.[2]) Wird die oHG. nach dem Tode eines Geſellſchafters in eine von den Erben gebildete neue Geſellſchaft umgewandelt, ſo iſt ebenfalls Kapitalverkehrsſteuer zu entrichten. Die Steuer entfällt jedoch nach § 18 Kap.V.St.G. bei Umwandelungsvorgängen, die ihren Grund in erb- oder familienrechtlichen Beziehungen der Geſellſchafter haben. § 18 Kap.St.G. bildet eine Ausnahme von der in § 17 Kap.St.G. getroffenen Beſtimmung.

Ueber die Schenkungsſteuer werden ſpäter bei den juriſtiſchen Perſonen Ausführungen gemacht, die auch auf die oHG. und

[1]) Vgl. 26 und 28 Reichsbewertungsgeſetz.
[2]) § 17 d Kapitalverkehrsſteuergeſetz.

Kommanditgeſellſchaft Anwendung finden. Die für die juriſtiſchen Perſonen geltenden Vorſchriften über Grunderwerbſteuer und Wertzuwachsſteuer gelten auch für die Einzelfirma, die oHG. und die Kommanditgeſellſchaft, nur mit der Ausnahme, daß die Befreiung von den Zuſchlägen entfällt.

V. Erbſchaftsſteuer.

Inwieweit die Erbſchaftsſteuer überhaupt bei Geſellſchaftsgründungen oder Umwandlungen eine Rolle ſpielt, vgl. hierüber die Seiten 28 f.

Der Erbſchaftsſteuer unterliegen:

a) der Erwerb von Todes wegen,
b) Schenkungen unter Lebenden,
c) ſogenannte Zuwendungen.

Als Erwerb von Todes wegen verſteht das Erbſchaftsſteuergeſetz im weiteſten Sinne Rechtsvorgänge, durch die eine Perſon infolge des Todes einer anderen in irgendeiner Form in ihrem Vermögen bereichert wird; ſie umfaßt alſo nicht nur den Erwerb durch den eigentlichen Erben, ſondern umfaßt auch Vermächtniſſe, Pflichtanteilanſprüche und Schenkungen auf den Todesfall.

Der Erbſchaftsſteuer unterliegen nicht nur die eigentlichen Schenkungen im Sinne des Bürgerlichen Geſetzbuches, ſondern darüber hinaus jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden, ſoweit der Bedachte durch ſie auf Koſten des Zuwendenden bereichert wird. Ausgenommen ſind hiervon Ausſtattungen und Aussteuern. Unter Zweckzuwendungen, näher ſpezifiziert im § 4 des Erbſchaftsſteuergeſetzes, ſind Vermögenserwerbe auf Koſten eines Erblaſſers oder Schenkers zu verſtehen, bei denen aber erſt Handlungen dritter Perſonen erforderlich ſind, um den beabſichtigten Erfolg herbeizuführen.

Die Höhe der Erbſchaftsſteuer richtet ſich nach dem Grade der Verwandtſchaft des Erben zu dem Erblaſſer. Sie wird in fünf Klaſſen erhoben. Den Steuertarif enthält § 10 des EStG.

Die Erbſchafts- und Schenkungsſteuerpflicht iſt durch zahlreiche Befreiungs- und Ermäßigungsvorſchriften durchbrochen und gemildert. So ſind von der Erbſchafts- und Schenkungsſteuer befreit Rechtsgeſchäfte, die zur Durchführung von Siedlungen im Sinne des Reichsſiedlungsgeſetzes vorgenommen werden, ferner Zuwendungen für Zwecke des Kleinwohnungsbaues, ſowie Forderungen, die auf dem Reichsausgleichgeſetz, dem Reichsſchädengeſetz und dem Liquidationsgeſetz beruhen.

Sachliche Befreiungen und Ermäßigungen treten unter gewiſſen Vorausſetzungen ein, wenn der Erblaſſer dem Erben eine

Schuld erläßt oder wenn Perſonen den Erblaſſer in Erwartung einer Zuwendung gepflegt oder ihm Unterhalt gewährt haben.

Die Höhe der Erbſchafts- und Schenkungsſteuer richtet ſich im übrigen nach dem Betrag, um den der Erwerber bereichert iſt.

B. Die Beſteuerung der Aktiengeſellſchaft, Kommanditgeſellſchaft auf Aktien und GmbH.

I. Steuerpflicht.

Die wichtigſte Gruppe der dem Körperſchaftsſteuergeſetz unterliegenden Steuerpflichtigen ſind die Erwerbsgeſellſchaften, alſo die AG., die KG. auf Aktien und die GmbH.; ferner gehören hierher ſonſtige Perſonenvereinigungen mit wirtſchaftlichem Geſchäftsbetriebe, deren Zweck vorwiegend die Erzielung wirtſchaftlicher Vorteile für ſich oder ihre Mitglieder iſt. Den Erwerbsgeſellſchaften werden gleichgeſtellt Anſtalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des bürgerlichen Rechts, ſofern ſie einen wirtſchaftlichen Geſchäftsbetrieb unterhalten und ihr Zweck über die Vermögensverwaltung hinaus vorwiegend darauf gerichtet iſt, durch ihren Geſchäftsbetrieb wirtſchaftliche Vorteile zu erzielen. Der Körperſchaftsſteuertarif beträgt bei Erwerbsgeſellſchaften grundſätzlich 20 Prozent. Bei Auflöſung, Fuſion oder Verlegung in das Ausland tritt die ſogenannte Liquidationsſteuer in Kraft nach Maßgabe des § 18 KStG. Bei Erwerbsgeſellſchaften dürfen Aufſichtsratstantiemen und Vergütungen nicht als Werbungskoſten abgeſetzt werden. Sie unterliegen der ſogenannten Mindeſtgewinnbeſteuerung. §§ 17 und 18 KStG.

Nicht zu den Erwerbsgeſellſchaften gehören:

1. Die Verſicherungsvereine auf Gegenſeitigkeit, die nur Mitglieder verſichern; dieſe Vereine ſind zwar nicht von der Körperſchaftsſteuer befreit, genießen aber nach Maßgabe der §§ 11 Ziff. 4 KStG. Vergünſtigungen.
2. Die einem Reviſionsverband angeſchloſſenen Erwerbs- und Wirtſchaftsgenoſſenſchaften, deren Geſchäftsbetrieb ſich auf den Kreis der Mitglieder beſchränkt. § 15 Ziff. 5 KStG.
3. Die in ihrer Hauptbeſtimmung als Zentralen der Genoſſenſchaften wirkenden eingetragenen Genoſſenſchaften, Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung und Aktiengeſellſchaften. Im übrigen gilt Ziff. 2.

Die vorſtehend aufgeführten Körperſchaften zahlen nur 10 Prozent Körperſchaftsſteuer.

Unbeſchränkt körperſchaftspflichtig ſind ferner alle übrigen Körperſchaften und Vermögensmaſſen des bürgerlichen Rechts; Betriebe und Verwaltungen von Körperſchaften des öffentlichen Rechts ſowie öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener

Rechtsperſönlichkeit. Solche Körperſchaften ſind z. B. das Reich, die Länder, die Gemeinden, Religionsgeſellſchaften, Handelskammern uſw. Von der Körperſchaftsſteuer ſind ausgenommen die Betriebe und Verwaltungen, welche dienen:

a) der Ausübung der öffentlichen Gewalt;

b) lebenswichtigen Betrieben für die Bedürfnisbefriedigung der Bevölkerung, ſogen. Verſorgungsbetriebe, als da ſind Eiſenbahnbetriebe, Hafenbetriebe;

c) ausſchließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, nach Maßgabe der §§ 16, 17 der Durchführungsbeſtimmungen zum KStG.

Um die Doppelbeſteuerung durch das Reich und auswärtige Staaten zu vermeiden, ſind Doppelbeſteuerungsverträge abgeſchloſſen.

Für die Körperſchaftsſteuerpflicht iſt es ohne Bedeutung, ob das Einkommen an die Geſellſchaften, Genoſſen oder Mitglieder, oder die in der Satzung, Stiftung oder ſonſtigen Verfaſſung beſtimmten Perſonen verteilt wird oder nicht.

Nach § 10 KStG. tritt eine Körperſchaftsbeſteuerung ſelbſt in ſolchen Fällen ein, in denen ein Gewinn gar nicht erzielt und ſogar ein Verluſt vorhanden iſt.

Als Mindeſtgewinn müſſen verſteuert werden: Vergütungen jeder Art an Mitglieder des Aufſichtsrats oder ſonſtige zur Ueberwachung des Geſchäftsbetriebes der Geſellſchaft verfaſſungsmäßig beſtellte Perſonen. Die Aufſichtsratstantiemen ſind alſo nicht mehr abzugsfähig, ſondern werden unter allen Umſtänden zur Körperſchaftsſteuer herangezogen. Steuerſchuldner iſt die Geſellſchaft. Die näheren Beſtimmungen enthält die Durchführungsverordnung v. 17. 5. 26. Als Mindeſtgewinn können auch beſteuert werden die Summe der Gewinnanteile, die für den Steuerabſchnitt ausgeſchüttet werden. Da es ſich hier um eine Kannvorſchrift handelt, wird die Heranziehung ausgeſchütteter Dividenden zur Mindeſtgewinnbeſteuerung nur dann zuläſſig ſein, wenn die Ausſchüttung auf eine entſprechende ſteuerliche Leiſtungsfähigkeit der Geſellſchaft ſchließen läßt. Zur Mindeſtgewinnbeſteuerung können auch herangezogen werden Tantiemen, Entſchädigungen uſw., die an Mitglieder des Vorſtandes und Angeſtellte in leitender Stellung für den Steuerabſchnitt gewährt werden, ohne daß ſie vertraglich zu gewähren waren. Mit dieſen nichtvertraglichen Vergütungen dürfen nicht verwechſelt werden die in § 18 Ziffer 3 KStG. aufgeführten Vergütungen.

Steuerfreie Einkünfte: Nach § 11 KStG. ſind folgende Einkünfte körperſchaftsſteuerfrei:

bei öffentlichen Verwaltungen und Betrieben die Einkünfte aus Land- und Forſtwirtſchaft oder Kapitalvermögen, bei öffentlichen Sparkaſſen die Einkünfte aus dem eigentlichen Sparkaſſenverkehr, bei Erwerbsgeſellſchaften und öffentlichen

Betrieben im Falle der Verſchachtelung die Einkünfte aus Beteiligungen, aus anderen Erwerbsgeſellſchaften und ſchließlich bei allen Perſonenvereinigungen die Mitgliederbeiträge.

Die Einkommensermittelung richtet ſich bei der Körperſchaftsſteuer nach den Beſtimmungen des Einkommenſteuergeſetzes.

Als abzugsfähige Ausgaben kommen beſonders in Frage die ſogenannte „laufende Grunderwerbsſteuer" nach Maßgabe des § 15 KStG., ferner der Erlös aus der Ausgabe neuer Aktien, ſowie die Koſten der Kapitalerhöhung.

Außer den in § 17 des Einkommenſteuergeſetzes aufgeführten abzugsfähigen Sonderleiſtungen ſind noch abzugsfähig:

1. durch die Satzung vorgeſchriebene Beiträge für ausſchließlich gemeinnützige und Wohlfahrtszwecke;
2. Zuwendungen an Penſions-, Unterſtützungs- oder Wohlfahrtskaſſen des Betriebes;
3. Vergütungen auf Grund der Abſchlüſſe an mitarbeitende Vorſtandsmitglieder, Angeſtellte und Arbeiter.

Von beſonderer Bedeutung im Körperſchaftsſteuergeſetz iſt die Beſtimmungen über den ſteuerfreien Verluſtvortrag, d. h. die Abzugsfähigkeit von Verluſten aus den Vorjahren. Der ſteuerfreie Verluſtvortrag iſt möglich:

1. im Falle der ſteuerlichen Unterbilanz nach § 15 Ziffer 3 KStG.;
2. ohne Vorhandenſein einer Unterbilanz nach Maßgabe des § 15 Ziffer 3 KStG. nach dem Aenderungsgeſetz vom 29. Juli 1929. Es brauchen alſo Grund- und Stammkapital noch nicht angegriffen zu ſein. Vielmehr iſt vortragsfähig jeder gewöhnliche Geſchäftsverluſt aus den Geſchäftsjahren 1928 und 1929 (bezw. 1927/28 und 1928/29, wenn das Geſchäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht). Vorausſetzung iſt nur, daß der Geſchäftsverluſt nach Maßgabe der ſteuerlichen Gewinnberechnungsvorſchriften ermittelt iſt. Es dürfen alſo auch bei dieſer Art des Verluſtvortrages keine künſtlichen Unterbewertungen vorgenommen, ſtille Reſerven in der Bilanz gebildet werden uſw.;
3. als zeitlich unbegrenzter Verluſtvortrag bei Unterbilanz.

Nach § 15 Ziffer 3 KStG. liegt eine Unterbilanz nur dann vor, wenn in einem Steuerabſchnitt Verluſte entſtanden ſind, die das Grund- oder Stammkapital angegriffen haben. Eine Unterbilanz iſt vor allem dann nicht vorhanden, wenn noch echte Reſerven vorhanden ſind. Hat eine Geſellſchaft z. B. einen Verluſt von RM. 300 000 erlitten bei einem Reſervefonds von RM. 100 000, ſo iſt nicht der ganze Verluſt vom ſteuerpflichtigen Einkommen abziehbar, ſondern nur in Höhe von RM. 200 000, da nur inſoweit das Grundkapital angegriffen iſt. Eine Ausnahme beſteht nach dem Aenderungsgeſetz von 1929, und zwar für Geſchäfts-

verluſte aus dem Jahre 1928. Bei dem Verluſtvortrag aus 1928 braucht das Grund- und Stammkapital noch nicht angegriffen zu ſein. Ob und in welcher Höhe ein Verluſt und eine Unterbilanz gegeben iſt, beſtimmt ſich nach den ſteuerrechtlichen Vorſchriften. Eine Unterbilanz darf insbeſondere nicht durch Unterbewertung oder Bildung von ſtillen Reſerven künſtlich ausgewieſen werden.

Bei Ermittelung des Einkommens dürfen nach § 17 KStG. nicht abgezogen werden:

1. Die Aufwendungen zur Verbeſſerung oder Vermehrung des Vermögens, zur Geſchäftsbegründung und zu Geſchäftserweiterungen, zu Kapitalanlagen, zur Schuldtilgung und zur Erſatzbeſchaffung, ſoweit dieſe Aufwendungen über den Rahmen der §§ 15, 16 EStG. und § 15 Nr. 4 KStG. hinausgehen;
2. Die von der ſteuerpflichtigen Geſellſchaft entrichtete Körperſchaftsſteuer ſowie etwaige Rücklagen dafür;
3. Diejenigen Beträge, welche dem geſetzlichen Reſervefonds aus den Gewinnen eines Geſchäftsjahres zufließen;
4. Aufſichtsratstantiemen und Vergütungen;
5. Alle Gewinnausſchüttungen, die eine Körperſchaft vornimmt.

II. Steuertarif.

Bei den Erwerbsgeſellſchaften beträgt die Körperſchaftsſteuer grundſätzlich 20 Prozent des ſteuerbaren Gewinnes. Ein Unterſchied zwiſchen ausgeſchüttetem und nicht ausgeſchüttetem Gewinn beſteht nicht. Neben dem Normaltarif beſteht noch ein Staffeltarif, ſodann ein ermäßigter Tarif von 10 Prozent und ein gemiſchter Tarif von 20 Prozent und 10 Prozent.

Der Staffeltarif gilt nur für Kleingeſellſchaften, d. ſ. Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung und Erwerbs- und Wirtſchaftsgenoſſenſchaften, dieſe, ſoweit ſie Erwerbsgeſellſchaften ſind. Vorausſetzung für die Anwendung des Staffeltarifs iſt aber, daß weder das Stammkapital oder die Summe der Einlagen, noch das bei der letzten Vermögensſteuer feſtgeſtellte Vermögen den Betrag von RM. 50 000 überſteigt. In dieſem Falle gelten für die Einkommen dieſer Geſellſchaften, ſogen. „Kleingeſellſchaften", ähnliche Sätze, wie bei der Einkommenſteuer. Der Tarif iſt geſtaffelt von 10 bis 30 Prozent, mit der Maßgabe, daß die geſamte ſteuerliche Abgabe 20 Prozent des geſamten Einkommens nicht überſteigen darf. Nach § 57 EStG. ſind auch die von der GmbH. an ihre Geſellſchafter ausgeſchütteten Gewinne im gewiſſen Umfange von der Einkommenſteuer befreit. Es iſt im übrigen nicht notwendig, daß eine Geſellſchaft überhaupt einen Gewinn ausſchüttet. Dann entfällt natürlich auch die 20 Prozent Körperſchaftsſteuer. Hat eine Geſellſchaft z. B. einen Gewinn von RM. 50 000 erzielt, ſo kann ſie

dieſen Betrag in Reſerve ſtellen und eine Verteilung von Dividenden an die Geſellſchafter unterlaſſen. Die Geſellſchafter haben dann auch kein Einkommen aus Kapitalvermögen zu verſteuern. § 6 EStG. In dieſem Falle ſpricht man von einer Verteilungsbeſchränkung. Wird jedoch eine Dividende verteilt, ſo wird ſie in der Perſon des Geſellſchafters als Einkommen aus Kapitalvermögen verſteuert. Es ergibt ſich alſo eine klare Doppelbeſteuerung bei den juriſtiſchen Perſonen, einmal auf Grund des Körperſchafts-StG., ein andermal gemäß § 6 EStG.

III. Gewerbeſteuer.[1])

Die Gewerbeſteuer ſowohl, als auch die Einkommenſteuer der juriſtiſchen Perſonen, d. i. die Körperſchaftsſteuer, ſind vom ſteuerbaren Ertrag abziehbar, da ſich beide nicht als Perſonalſteuer, ſondern als Ertragsſteuern darſtellen. In dieſem Zuſammenhang mag eine Entſcheidung des Preußiſchen OVG. (Bd. 11 S. 414) angeführt werden, welche ſich folgendermaßen äußert: „Ein von dem gewerblichen Unternehmen getrenntes und unabhängiges Rechtsſubjekt iſt bei der AG. und anderen Erwerbsgeſellſchaften nicht denbar. Bei der gewerbetreibenden phyſiſchen Perſon entſteht zuerſt der gewerbliche Ertrag und dann erſt das perſönliche Einkommen, und deshalb kann die nur das letztere erfaſſende Einkommenſteuer nicht zu den gewerblichen Betriebskoſten gehören. Bei der rein gewerblichen AG. fallen Ertrag und Einkommen im wirtſchaftlichen Sinne zuſammen. Der aus der Trennung entnommene Grund entfällt daher bei denſelben und damit zugleich jeder Anlaß, die Einkommen (Körperſchafts-)ſteuer nicht für Betriebskoſten zu erachten. Dieſe wirtſchaftlichen Erwägungen müſſen den Ausſchlag geben."

IV. Vermögensſteuer und Induſtriebelaſtung.

Für die Vermögensſteuer der juriſtiſchen Perſonen gelten die gleichen Beſtimmungen wie für die Vermögensbeſteuerung der natürlichen Perſonen. Das eingezahlte Grund- und Stammkapital iſt nicht abzugsfähig, der Steuerſatz beträgt 5 ‰. Im übrigen iſt der Tarif nach Maßgabe des § 7 des VStG. je nach der Höhe des unten abgerundeten Vermögens geſtaffelt. Das, was bei der oHG. über „Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen" ſolcher Gegenſtände, die (zum Betriebe) den Geſellſchaftern gehören, geſagt wurde, gilt für die juriſtiſchen Perſonen nicht. Doch gelten die Vorſchriften über den Betriebscharakter verpachteter Gegenſtände.

[1]) Bayeriſches Gewerbeſteuergeſetz vom 9. Juli 1926 nach dem Wortlaut der Bekanntmachung v. 10. Auguſt 1926 (GVBl. S. 338).

Die Vermögensbesteuerung der juristischen Personen ist im Effekt eine klare Doppelbesteuerung. Die Gesellschafter rechnen ihre Anteile am Vermögen der Gesellschaft zum halben Werte ihrem sonstigen Vermögen hinzu, welche somit der Vermögenssteuer der physischen Person unterliegen. Maßgebend für die Höhe des Steuerwertes ist der reale, der innere Wert der Anteile, nicht der Nominalwert. Es werden also die Reserven im Vermögen der Gesellschaft und im Vermögen der Gesellschafter versteuert.

Aufbringungspflichtig zur Industriebelastung sind alle Unternehmer industrieller oder gewerblicher Betriebe, sofern ihr bei der Einheitsbewertung festgestellte Betriebsvermögen mehr als RM. 20 000 beträgt. Was als industrieller oder gewerblicher Betrieb gilt, richtet sich in erster Linie nach dem Reichsbewertungsgesetz (RFH. in Bd. 23, S. 309 ff.). Danach scheiden für die Aufbringung aus alle Unternehmungen, die anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen, insbesondere diejenigen mit nur land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder mit Grundvermögen, ferner auch die freien Berufe. Die Aufbringungspflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß das belastete Unternehmen keinen Ertrag abwirft oder vorübergehend stilliegt. Das gewerbliche Einkommen eines Steuerpflichtigen ist also für die Aufbringung ohne Bedeutung.

V. Kapitalverkehrsteuer.

Die Verkehrsteuern wollen gewisse Bewegungsvorgänge treffen. Soweit derartige Bewegungsvorgänge stattgefunden haben, ist die Steuerschuld entstanden. Gleichgültig ist dabei, an welche Akte formeller Natur das Gesetz den Steueranspruch knüpft. Als hauptsächlichste Verkehrsteuern kommen in Betracht die Steuer bei der Gründung einer Gesellschaft oder bei Kapitalserhöhung, Wertpapiersteuer und Börsenumsatzsteuer.

a) Gesellschaftssteuer:

Der Gesellschaftssteuer unterliegen:

1. inländische Kapitalgesellschaften und inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften, so insbesondere Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
2. andere inländische Erwerbsgesellschaften und inländische Niederlassungen anderer ausländischer Erwerbsgesellschaften, insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften,
3. die übrigen inländischen juristischen Personenvereinigungen, z. B. eingetragene Vereine, rechtsfähige Zweck- und Sammelvermögen und dergleichen.

[1]) Vermögenssteuergesetz, Industriebelastungsgesetz.

Bei Kapitalgeſellſchaften unterliegen der Geſellſchaftsſteuer:

a) die Gründung von Kapitalgeſellſchaften und die damit zuſammenhängenden Rechtsvorgänge.

Der Geſellſchaftsſteuer ſind bei der Gründung einer Kapitalgeſellſchaft alle diejenigen Werte unterworfen, die von den Gründern in die Geſellſchaft eingebracht werden. Der Steuer unterliegen ſonach Zahlungen und Leiſtungen, die zum Erwerb von Geſellſchaftsrechten einer inländiſchen Geſellſchaft durch den erſten Erwerber erforderlich ſind oder zu deren Bewirkung die Geſellſchafter einer inländiſchen Geſellſchaft auf Grund des Geſellſchaftsverhältniſſes verpflichtet ſind. (Weitere Einzahlungen, Zubußen, Nachſchüſſe uſw.) Steuerpflichtig iſt nach dem Geſetz nur der Erwerb von Geſellſchaftsrechten, und zwar unterliegen der Geſellſchaftsſteuer nur ſolche Zahlungen und Leiſtungen, die durch den erſten Erwerber erfolgen. Zu beachten iſt, daß hinſichtlich der Steuerpflicht nicht auf den rechtgeſchäftlichen Erwerb abgeſtellt wird, ſondern auf die Zahlung und Leiſtung, wobei unter Zahlung nur Barzahlung und unter Leiſtung nur Sachleiſtungen, wie Einbringung von Grundſtücken, Maſchinen uſw. zu verſtehen ſind. Bei Einbringung von Grundſtücken tritt neben die Geſellſchaftsſteuer auch noch die Grunderwerbsſteuer, was bei einer Geſellſchaftsgründung nicht außer acht zu laſſen iſt.

b) die Kapitalerhöhung bei Kapitalgeſellſchaften und die damit zuſammenhängenden und ähnlichen Rechtsvorgänge.

Nach § 6 b des Geſetzes unterliegen der Steuer: Freiwillige Zahlungen und Leiſtungen an eine inländiſche Geſellſchaft, die nicht als Schenkungen im Sinne des Erbſchaftsſteuergeſetzes anzuſehen ſind, falls das Entgelt in der Gewährung erhöhter Geſellſchaftsrechte beſteht oder falls die Zahlungen oder Leiſtungen geeignet ſind, den Wert der Geſellſchaftsrechte zu erhöhen. Als ſteuerpflichtig im Sinne des § 6 b ſind beſonders zu erwähnen die Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien mit der Maßgabe, daß eine Steuerpflicht nur dann eintritt, wenn auf die umgewandelten Aktien Zuzahlungen zu leiſten ſind. Die Umwandlung iſt ſteuerfrei, wenn der Geſellſchaft kein neues Kapital zugeführt wird; die Erhöhung der Einlagen der Geſellſchafter; die Ueberlaſſung von Gegenſtänden an die Geſellſchaft zu einer hinter dem Werte zurückbleibenden Gegenleiſtung; die Uebernahme von Gegenſtänden der Geſellſchaft durch die Geſellſchafter zu einer den Wert überſteigenden Gegenleiſtung und der Verzicht auf Forderungen oder andere Rechte. Eine Geſellſchaftsſteuer kann nicht erhoben werden, wenn es ſich bei

einer Zuwendung an die Gesellschaft um eine Schenkung handelt. In diesem Falle wird die Schenkungssteuer erhoben.

c) die Gewährung von Darlehen an Kapitalgesellschaften und ähnliche Vorgänge. Hierzu rechnen der Erwerb von Forderungen gegen die Gesellschaft, bei denen die Zahlungsfrist hinausgeschoben ist, oder die Stundung von Forderungen gegen die Gesellschaft, falls Gläubiger der Darlehensforderungen oder sonstigen Forderungen Gesellschafter sind und entweder die Ansprüche aus den Darlehen oder Forderungen nur gleichzeitig mit den Gesellschaftsrechten abgetreten werden können, oder während die Beteiligung an der Gesellschaft die Rückzahlung der Darlehen oder die Erfüllung der Forderung nicht beansprucht werden kann, oder die Gewährung der Darlehen oder die Hinausschiebung der Zahlungsfrist oder die Stundung der Forderungen eine wesentliche Voraussetzung des Beginns oder der Fortführung der Gesellschaft ist und sich sachlich als Beteiligung an der Gesellschaft darstellt. Schließlich unterliegt der Gesellschaftssteuer noch die Zuwendung von Anlage- und Betriebskapital seitens einer ausländischen Gesellschaft an eine inländische Niederlassung.

Der Steuersatz beträgt nach § 11 des Kapitalverkehrssteuergesetzes grundsätzlich vier Prozent des Wertes des Gegenstandes.

Dieser Normalsatz wird bei Fusionen, bei Zahlungen an die Reichsbank, bei Zahlungen zur Deckung von Ueberschuldungen ermäßigt. Die näheren Richtlinien enthalten vor allem die Ausführungsbestimmungen zum KVSTG. und das Steuermilderungsgesetz vom 31. März 1926.

Die Steuerpflicht der anderen Erwerbsgesellschaften, insbesondere der Offenen Handelsgesellschaft, der Kommandit- und stillen Gesellschaft:

Der Steuersatz bei diesen Gesellschaften ist niedriger als bei den Kapitalgesellschaften. Die Steuerpflicht entsteht anders als bei den Kapitalgesellschaften mit der Errichtung einer Urkunde über einen vom Gesetz bezeichneten Rechtsvorgang. Wird eine Urkunde nicht errichtet, so fällt auch keine Steuer an. Als Urkunde gilt auch zur Vermeidung der Steuerhinterziehung die Anmeldung des Rechtsvorganges bei einer öffentlichen Behörde. Nach § 23 KVSTG. unterliegen der Gesellschaftssteuer auch Rechtsvorgänge, durch die sich jemand an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter beteiligt, sofern über diesen Rechtsvorgang eine Urkunde errichtet worden ist.

Der Steuersatz beträgt fünf pro Tausend des Gegenstandes.

b) Wertpapierſteuer.

Der Wertpapierſteuer unterliegen Schuld- und Rentenverſchreibungen, falls ſie auf den Inhaber lauten oder durch Indoſſament übertragen werden, ferner Aktien und Genußſcheine ausländiſcher Geſellſchaften. Die Steuer beträgt für je 10 RM. einen Bruchteil dieſes Betrages nach Maßgabe des § 29 KVSTG.

c) Börſenumſatzſteuer.

Sie wird erhoben bei allen an der Börſe getätigten Käufen über Aktien, Schuld- und Rentenverſchreibungen, ferner bei Käufen über Mengen von Waren, die börſenmäßig gehandelt werden. Die Steuer beträgt für je RM. 100 einen Bruchteil dieſes Betrages nach Maßgabe des § 52 KVSTG.

VI. Grunderwerbſteuer, Wertzuwachsſteuer

Eine nicht unbedeutende Rolle ſpielt bei Neugründungen oder Umwandlungen von Geſellſchaften die Grunderwerbſteuer und die damit im engſten Zuſammenhang ſtehende Wertzuwachsſteuer. Die Grunderwerbſteuer wird fällig, wenn Grundſtücke in eine Geſellſchaft eingebracht werden. Die Steuerpflicht entſteht, wenn die Eintragung des Grundſtücks in das Grundbuch erfolgt. Bedarf es einer Eintragung zum Uebergang des Eigentums nicht, ſo iſt der die Rechtsänderung bewirkende Vorgang maßgebend. Die Grunderwerbsſteuer wird neben anderen im § 8 des Grunderwerbſteuergeſetzes aufgeführten Fällen vor allem dann nicht erhoben, wenn es ſich bei der Eigentumsänderung um eine Erbſchaft oder um eine Schenkung handelt oder wenn die Grundſtücke in eine Geſellſchaft eingebracht werden, die nur aus dem Veräußerer und deſſen Abkömmlingen beſteht. Nach § 10 GESTG. findet auch eine Beſteuerung des Eigentums der „toten Hand“ ſtatt. Unter „Tote Hand“ verſteht man inländiſche Kirchen und öffentlich-rechtliche Körperſchaften und Anſtalten, ſowie ſonſtige inländiſche Körperſchaften und Vermögensmaſſen, die ausſchließlich kirchlichen Zwecken dienen. Die Steuer, die vom gemeinen Wert des Grundſtücks zur Zeit des ſteuerpflichtigen Vorgangs berechnet wird, beträgt drei v. H. Zur Entrichtung der Steuer ſind die Erwerber und der Veräußerer geſamtſchuldneriſch verpflichtet.

Die Erhebung der Wertzuwachsſteuer wird in den einzelnen deutſchen Ländern verſchiedentlich gehandhabt. In Bayern beſteht keine einheitliche Regelung. Die Wertzuwachsſteuer wird meiſtens erhoben nach einer Muſterſatzung, die von der Mehrzahl der Gemeinden unverändert angenommen wurde und die im

[1]) Kapitalverkehrsſteuergeſetz.

Bayerischen Gesetz- und Verordnungsblatt 1926 S. 207 abgedruckt ist.

Gegenstand der Besteuerung ist der Unterschied zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis bei Grundstücken und grundstücksähnlichen Rechten. Die Steuer beträgt in Bayern grundsätzlich 20 Prozent des Wertzuwachses. Hat der steuerpflichtige Erwerb in der Zeit vom 1. Januar 1919 bis zum 31. Dezember 1924 stattgefunden, dann tritt eine Erhöhung des Steuersatzes auf 30 Prozent des Wertzuwachses ein. Den einzelnen Gemeinden und Gemeindeverbänden steht es jedoch frei, abweichende Sätze einzuführen. Nach § 33 der Bayerischen Musterfatzung kann die Steuer aus Gründen der Billigkeit herabgesetzt, erlassen oder ganz niedergeschlagen werden, wenn der Steuerschuldner darauf anträgt.

Vergleichende Gegenüberstellung der einzelnen Unternehmungsformen hinsichtlich ihrer steuerlichen Belastung.

Der Reichsfinanzhof hat schon wiederholt ausgeführt, daß jeder Steuerpflichtige das Recht hat, diejenige gesetzlich zulässige Form für sein Unternehmen sowohl, als auch für die einzelnen Geschäftsvorgänge zu wählen, bei der er sich steuerlich am besten stellt.

Sache der Gesetzgebung ist es, die Besteuerung so zu gestalten, daß der Unternehmer nicht von der einen zur anderen Rechtsform gedrängt wird, ohne daß gleichzeitig betriebswirtschaftliche Gründe für diese Aenderung maßgebend sind. Es wird also in jedem einzelnen Falle sorgfältigster Prüfung bedürfen, ob als Unternehmungsform die der Einzelunternehmung, der offenen Handelsgesellschaft oder der Aktiengesellschaft zu wählen ist.

Neben der Belastung durch die Einkommensteuer und Körperschaftssteuer ist vor allem die Wirkung der Umsatzbesteuerung zu berücksichtigen. Nicht außer acht zu lassen sind die in vielen Fällen nicht unerheblichen Gründungskosten einer Gesellschaft.

Die Gewinne der Einzelunternehmungen, der oHG. und der Kommanditgesellschaft werden auf Grund des Einkommensteuergesetzes besteuert, während das Einkommen der juristischen Personen nach den besonderen Bestimmungen des Körperschaftssteuergesetzes der Besteuerung unterliegt. Da bei den letzteren die Gewinne neben der Körperschaftssteuer bei den Gesellschaftern noch der Einkommensteuer unterliegen, besteht also bei den juristischen Personen eine klare Doppelbesteuerung der Mitglie-

der. Der Körperſchaftsſteuertarif iſt vom Einkommenſteuertarif grundſätzlich verſchieden. Während der letztere bis zu einem Steuerſatz von 40 Prozent durchgeſtaffelt iſt, beſteht für die Körperſchaftsſteuer ein einheitlicher Satz von 20 Prozent. Lediglich für die kleinere GmbH. mit einem Stammkapital unter RM. 50 000 oder, was wohl zu beachten iſt, mit einem bei der letzten Vermögensſteuerveranlagung feſtgeſtellten Vermögen in dieſer Höhe, gilt ein durchgeſtaffelter Tarif, wie bei der Einkommenſteuer, der ſich jedoch nur bis zu einem jährlichen Gewinn von RM. 37 000 günſtiger auswirkt, als der Einheitsſatz von 20 v. H.[1])

Die bei der Einzelfirma, der offenen Handelsgeſellſchaft und der einfachen Kommanditgeſellſchaft im Gegenſatz zu der Aktiengeſellſchaft, der Kommanditgeſellſchaft auf Aktien und der Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung ſtattfindende Doppelbeſteuerung, die, ohne mit § 5 RVO. in Konflikt zu kommen, bis zu einem gewiſſen Maße, was ſpäter dargetan wird, vermieden werden kann, ſoll jetzt an Hand einiger Beiſpiele erläutert werden.

Wir ſtellen eine offene Handelsgeſellſchaft einer Aktiengeſellſchaft gegenüber und vergleichen ihre ſteuerlichen Chancen bei zunehmender Mitgliederzahl.

I. a) Eine oHG. erzielt einen Gewinn von RM. 300 000 und verteilt an ihre zwei Geſellſchafter je RM. 150 000. Die Einkommenſteuer beträgt, da die Steuer für RM. 150 000 RM. 50 000 beträgt, 2 × RM. 50 000 = RM. 100 000.

b) An Stelle der oHG. tritt eine AG., die an Körperſchaftsſteuer bezahlt:

20 Prozent von RM. 300 000 = RM. 60 000.

Bei einem verteilten Gewinn von RM. 200 000 treffen auf jeden Aktionär RM. 100 000, wovon die Einkommenſteuer je RM. 30 000, alſo zuſammen RM. 60 000 beträgt. Die geſamte Steuerbelaſtung iſt alſo RM. 120 000, gegenüber der oHG. eine Mehrbelaſtung von RM. 20 000.

II. a) Die oHG. verteilt an vier Geſellſchafter je RM. 75 000, was einem Steuerbetrag von RM. 20 250 × 4 = RM. 81 000 entſpricht.

b) Die Körperſchaftsſteuer der AG. beträgt von RM. 300 000 = 60 000; verteilt wird je ein Viertel von RM. 200 000 = RM. 50 000; Einkommenſteuer = 4 × RM. 11 500 = RM. 46 000; Geſamtbelaſtung RM. 106 000. Mehrbelaſtung gegenüber der oHG. RM. 25 000.

III. a) Die oHG. verteilt an zehn Geſellſchafter je RM. 30 000. Dieſe zahlen 10 × RM. 5300 Einkommenſteuer = RM. 53 000.

[1]) Beuk: S. 32.

b) Die Körperſchaftsſteuer der AG. beträgt RM. 60 000. Die Geſellſchafter zahlen bei einer Verteilung von insgeſamt RM. 200 000 Einkommenſteuer aus 10 × RM. 20 000 bei einem Steuerſatz von je RM. 2700 für RM. 20 000 = RM. 27 000; Geſamtbelaſtung RM. 87 000. Gegenüber der oHG. eine Mehrbelaſtung von RM. 34 000.

Dieſe drei Beiſpiele zeigen, daß rein theoretiſch ſich bei der Aktiengeſellſchaft von Beiſpiel zu Beiſpiel, alſo bei einer jeweiligen Mitgliederzahl von 2, 4, 10 Geſellſchaftern, gegenüber der oHG. eine Mehrbelaſtung von RM. 20 000, 25 000 und 34 000 ergibt, daß bei der juriſtiſchen Perſon eine klare Doppelbeſteuerung beſteht, die mit zunehmender Mitgliederzahl nicht abnimmt, ſondern ſteigt.

Da man oft die Anſicht vertreten hört, daß die Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer nicht juriſtiſchen Perſon in eine juriſtiſche Perſon ſteuerliche Vorteile bietet, ſo muß es einen Weg geben, der die offenſichtliche Doppelbeſteuerung der juriſtiſchen Perſonen vermeidet. Dieſe Doppelbeſteuerung wird umgangen durch die oft geübte Beſchränkung in der Verteilung der Gewinne. Die Geſellſchafter haben alſo bei einer geringeren Gewinnverteilung auch nach dem Staffeltarif der Einkommenſteuer geringere Einkommenſteuer zu zahlen. Die nicht verteilten Gewinne verbleiben im Unternehmen, verſtärken ſeine innere Kraft und erhöhen ſeinen inneren Wert. Die vielfach geübte Beſchränkung in der Verteilung der Gewinne kann aber nicht immer und in jedem Falle angewendet werden. Es iſt eben hier jeder Fall für ſich zu betrachten, eine allgemeine Regel läßt ſich hierfür nicht aufſtellen. Eine allzu große Einſchränkung der Gewinnverteilung wird ſich in vielen Fällen von ſelbſt verbieten, denn meiſt ſind die Geſellſchafter auf die Einkünfte aus dem Unternehmen zur Beſtreitung ihres Lebensunterhaltes angewieſen. Bis zu einem gewiſſen Maße kann man ja den Geſellſchaftern für ihre der Geſellſchaft als geſchäftsführende Mitglieder geleiſteten Dienſte große Gehälter ausſetzen, die dann als Unkoſten verbucht werden. Eine Grenze zieht auch hier wieder der § 5 der RAO., der eine unverhältnismäßig hohe Vergütung als verdeckte Gewinnzuführung gelten läßt und inſoweit als ſteuerrechtlich anfechtbar erklärt. Der RFH. vom 5. Juni 25 KSTBl. 1925 S. 167 bezeichnet eine Vergütung inſoweit als hoch, als ſie den Betrag überſteigt, der bei verſtändiger und zugunſten der Beteiligten weitgehender Berückſichtigung ſämtlicher den Einzelfall berührenden Sonderverhältniſſe noch als eine wirtſchaftlich gerechtfertigte und angemeſſene Gegenleiſtung erachtet werden kann. Unmäßig hoch iſt alſo der Ueberſchuß über denjenigen Betrag, den die Geſellſchaft verſtändigerweiſe unter im übrigen ganz gleichen Verhältniſſen einem Dritten, dem nur die Eigenſchaft eines Geſellſchafters fehlt, zugebilligt haben würde.

Ein anderer Modus ist der, daß man den Gesellschaftern, die Geschäftsführer sind, größere Aufwandsentschädigungen für Geschäftsreisen usw. zubilligt, die nicht nur der Körperschaftssteuer, sondern auch der Einkommensteuer entzogen sind.

In den folgenden Beispielen soll die Doppelbesteuerung bei weitgehender Verteilungsbeschränkung dargetan werden:

1. Beispiel:

Eine oHG. mit zwei Gesellschaftern erzielt einen Gewinn von RM. 300 000.

Die zwei Gesellschafter leisten zusammen an Einkommensteuer RM. 100 000.

Die AG. erzielt den gleichen Gewinn, verteilt aber nur RM. 100 000.

Sie zahlt 20 Prozent Körperschaftssteuer von RM. 300 000 = RM. 60 000.

Die Aktionäre A und B erhalten je RM. 50 000 = RM. 100 000; die Einkommensteuer hieraus beträgt [1]) 2 × RM. 11 500 = RM. 23 000, zusammen RM. 83 000.

Die AG. erzielt also im Vergleich zu der oHG. eine Minderbelastung von RM. 17 000.

2. Beispiel:

Die oHG. hat vier Gesellschafter, die zusammen RM. 81 000 bezahlen.

Die AG. zahlt an Körperschaftssteuer RM. 60 000. Wird die Verteilung auf RM. 100 000 beschränkt, so erhält jeder Gesellschafter RM. 25 000. Die Steuer beträgt dann 4 × RM. 3950 = RM. 15 800; zusammen RM. 75 800.

Ein Vergleich mit der oHG. ergibt eine Minderbelastung von RM. 5200.

3. Beispiel:

Die oHG. hat zehn Gesellschafter, die an Steuer zusammen RM. 53 000 bezahlen.

Die Körperschaftssteuer der AG. beträgt RM. 60 000.

Jeder Gesellschafter erhält RM. 10 000; die Einkommensteuer der Gesellschafter beträgt 10 × 1050 RM. 10 500. Die Gesamtbelastung der AG. ist RM. 70 500. Im Verhältnis zu der oHG. ergibt sich zu Ungunsten der AG. bei zehn Gesellschaftern eine Mehrbelastung von RM. 16 500, aber gegenüber dem Fall unbeschränkter Verteilung immer noch eine Ersparnis.

Eine in jedem Fall eintretende Minderbelastung der AG. ergibt sich, wenn ein großer Gewinn z. B. RM. 1 00 000 erzielt, jedoch nur ein geringer Betrag z. B. RM. 300 000 verteilt wird.

[1]) Beuk, Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen, S. 35.

Die Beiſpiele zeigen jedenfalls, daß bei einer Verteilungsbeſchränkung die Doppelbeſteuerung ſich in eine Minderbelaſtung verwandelt, andererſeits aber mit ſteigender Geſellſchafterzahl eine ſteigende Doppelbeſteuerung eintritt.

Während bei den Beiſpielen auf Seite 23 ein großer Gewinn verteilt wurde, bei den Beiſpielen auf Seite 25 dagegen eine ungewöhnlich geringe Gewinnverteilung ſtattfand, zeigt das folgende Beiſpiel, daß bei normaler Verteilung der Gewinne, die Erſparnis nicht weſentlich iſt.

Angenommen, die zwei Inhaber einer oHG. zahlen zuſammen an Einkommenſteuer RM. 100 000. Die AG. mit gleichem Gewinn, wie die oHG. verteilt einen normalen Betrag von RM. 150 000.

Dann ergibt die Rechnung:

20 Prozent Körperſchaftsſteuer auf RM. 300 000 = RM. 60 000. Die zwei Aktionäre erhalten je RM. 75 00 und zahlen an Steuern $2 \times 20\,250 =$ RM. 40 500. Die Geſamtbelaſtung der Aktiengeſellſchaft beträgt demnach bei RM. 100 000 RM. 500 mehr im Verhältnis zu der Belaſtung der oHG. Die Erſparnis beträgt alſo nur RM. 500.

Vorſtehendes Beiſpiel erleidet aber eine nicht unweſentliche Verſchiebung zu Gunſten der juriſtiſchen Perſon für den Fall, daß die Geſellſchafter neben ihren Dividendenanteilen noch ſonſtiges hohes Einkommen beziehen.

Der Geſellſchaftsgewinn unterliegt allgemein einer 20 prozentigen Körperſchaftsſteuer. Die Geſellſchafter, die auf die Dividenden nicht angewieſen ſind und die den inneren Wert der Geſellſchaft zu erhöhen beabſichtigen, beſchränken ſich in der Ausſchüttung des Gewinns, ſo daß dem progreſſiven Staffeltarif unterliegt:

ſonſtiges Einkommen + die durch die Verteilungsbeſchränkung reduzierte Dividende.

Tritt dagegen zu einem ſonſtigen hohen Einkommen der Gewinn aus einer oHG., bei der eine Verteilungsbeſchränkung nicht ſtattfinden kann, ſo unterliegt der Einkommenſteuer:

ſonſtiges Einkommen + ungeſchmälerter Gewinn aus der oHG.

Die Erſparnis der AG. gegenüber der oHG. iſt natürlich mit Rückſicht auf den Stafeltarif um ſo größer, je höher das ſonſtige Einkommen iſt.

Auf Seite 15 haben wir gelegentlich der Betrachtung der Körperſchaftsſteuer geſehen, daß zu den abzugsfähigen Sonderleiſtungen gemäß § 14 KStG. Vergütungen jeder Art gehören, die für den Vorſtand, Angeſtellte und Arbeiter für ihre Tätigkeit gewährt werden. Gehaltszahlungen, die ſich natürlich, wie ſchon ausgeführt in zuläſſigen Grenzen bewegen müſſen, ſind

von dem der Körperſchaftsſteuer unterliegenden Gewinnbetrag abzugsfähig und ſtellen ſomit in Verbindung mit einer entſprechenden Gewinnverteilungsbeſchränkung ein weiteres Benefizium der juriſtiſchen Perſonen dar.

Wenn man bei dieſer vergleichenden Gegenüberſtellung juriſtiſcher Perſonen und nicht juriſtiſcher Unternehmungsformen von den Beiſpielen abſieht, bei denen entweder eine übermäßig große oder eine übermäßig geringe Gewinnverteilung zugrunde gelegt wurde, ſo kommt man bei Annahme normaler Verhältniſſe, alſo vor allem normaler Gewinnverteilung zu dem Ergebnis, daß zur Gründung juriſtiſcher Perſonen bei der, wie Beiſpiel Seite 26 zeigt, geringen Erſparnis, beziehungsweiſe des geringen Unterſchieds in der Geſamtbeſteuerung der Unternehmungsformen, kein Anreiz, meiſt aber auch kein Nachteil liegt. Die juriſtiſche Perſon gewährt aber trotzdem ſteuerliche Vorteile gegenüber den nicht juriſtiſchen Unternehmungsformen, die in vielen Fällen für ihre Wahl ſprechen mögen. Als wichtigſter Vorteil kommt die Möglichkeit in Betracht, durch Verteilungsbeſchränkung die Verteuerung der erzielten Gewinne hinauszuſchieben. Die juriſtiſche Perſon braucht von dem erzielten Gewinn gar nichts zu verteilen, ſie kann den ganzen erzielten Gewinn unter Abzug der Körperſchaftsſteuer von 20 Prozent wenn auch nur vorläufig im Geſchäfte belaſſen zur Stärkung ſeines inneren Wertes, während bei der Einzelfirma, der offenen Handelsgeſellſchaft und der einfachen Kommanditgeſellſchaft der ganze erzielte Gewinn der hohen Einkommenſteuer zu unterſtellen iſt. Dies bedeutet vor allem in Zeiten allgemeiner Kapitalknappheit und teueren Kredits eine erhebliche Entlaſtung des Geſchäfts.

„Die Gründung einer juriſtiſchen Unternehmungsform kann, wenn auch nicht immer zu einer endgültigen Erſparnis, ſo doch, trotz der in der Theorie beſtehenden Doppelbeſteuerung, zu einer in den augenblicklichen Zeitläuften erwünſchten vorläufigen Erſparnis, richtiger zu einer bequemeren erträglicheren Steuerbelaſtung führen; im Falle des Kapitalverluſtes verwandelt ſich die vorläufige Erſparnis zum unbedingten Vorteil. Unternehmungen mit kleinerem oder mittlerem Gewinn und ſolche, die hohe Ausſchüttungen machen müſſen, bedienen ſich, ſoweit ſteuerliche Erwägungen in Frage kommen, eher der Individualform, als der juriſtiſchen Perſon".[1])

Trotz der offenſichtlichen Vorteile der juriſtiſchen Perſonen gegenüber den Individualformen wäre es aber verfehlt, ſie für jeden Fall aus Ueberlegungen rein ſteuerlicher Art zu wählen, ohne die im konkreten Falle obwaltenden wirtſchaftlichen Verhältniſſe, ſeien ſie in der Perſon der Beteiligten begründet, oder

[1]) Vgl. Beuk S. 78.

ſeien ſie rein äußerlicher, unperſönlicher Natur, zu berückſichtigen. Es iſt alſo, ſofern eine Umwandlungsfrage akut wird, ſorgfältig zu prüfen, ob die Individualform zu wählen iſt, oder die Unternehmungsform der juriſtiſchen Perſon.

Das Verhältnis der einzelnen Unternehmungformen untereinander; Perſonenvereinigung oder Einzelfirma.

Haben wir uns im Vorſtehenden mit einer vergleichenden Gegenüberſtellung der Individualform mit der juriſtiſchen Perſon begnügt, ſo ſoll nunmehr davon geſprochen werden, in welchem Verhältnis ſteuerlicher Art die einzelnen juriſtiſchen Perſonen zu einander ſtehen, welcher Anreiz zu ihrer Wahl gegeben ſein kann und aus welchen ſteuerlichen Geſichtspunkten eine Perſonenvereinigung der Einzelfirma vorzuziehen iſt.

Unter Anknüpfung an die letzte Frage iſt an den Fall der Möglichkeit der Erbſchaftsſteuererſparnis durch eine Geſellſchaftsgründung zu denken. Die Erbſchaftsſteuer hat von allen Steuern heute den höchſten Tarif, allerdings nur in den Fällen, in denen die Erben keine Abkömmlinge ſind. Aber auch bei dieſen ſteigt ſie von zwei Prozent auf 15 Prozent von dem Werte des angefallenen Vermögens. Bei Vermögensanfällen an entfernte Verwandte iſt die Steuer geſtaffelt bis zu 60 Prozent. Bei derartigen Steuerſätzen bedeutet die Aufbringung der Erbſchaftsſteuer für ein Unternehmen in unſerer kapitalarmen Zeit unſtreitig eine ſchwere Gefährdung. Ja, die Beſchaffung des Kapitals für die Auszahlung der Erben, die nicht gewillt ſind, vielleicht auch nicht geeignet ſind, das Unternehmen nach dem Tode des Geſchäftsinhabers fortzuführen, erſcheint manchmal ſchier unmöglich.

Schon immer bedeutete es bei der Erbſchaftsſteuer einen Vorteil für den Steuerpflichtigen, wenn bereits zu Lebzeiten des Erblaſſers den Erben ein Teil der Erbſchaft in Form von Schenkungen zugewandt wurde. Die Erſparnis ergibt ſich daraus, daß die Nutzungen und Erträge der Schenkung das Vermögen des Beſchenkten und nicht das des Schenkenden vermehren, ſo daß bei deſſen Tode nur ein entſprechend niedrigeres Vermögen zu verſteuern iſt.[1]) Zum Zwecke der Erbſchaftsſteuererſparnis iſt alſo die Vornahme einer Schenkung an den vorausſichtlichen Erben von Vorteil. Die Gründung einer Geſellſchaft, die berufen iſt, nach dem Tode des Unternehmens das Geſchäft weiter zu führen, kann die Schwierigkeit der Kapitalbeſchaffung beheben.

---

[1]) Vgl. Deutſche Steuerzeitung 1926, S. 426.

Beide Maßnahmen können zweckmäßig dadurch vereinigt werden, daß das Unternehmen bereits zu Lebzeiten seines Inhabers in eine Gesellschaft umgewandelt wird, an der auch die Erben beteiligt sind oder daß diese in die bestehende Gesellschaft als Teilhaber, Aktionäre aufgenommen werden. Der größte Erfolg hinsichtlich der Erbschaftssteuerersparnis wird dann erzielt, wenn der Erblasser das ganze Vermögen auf eine oHG. oder Kommanditgesellschaft überträgt, die von den Erben gegründet ist und er selbst sich lediglich mit einer stillen Beteiligung begnügt. Voraussetzung für die Beschreitung dieses Weges ist jedoch volle Vertrauenswürdigkeit der Erben.

Aus diesem Grunde dürfte es sich empfehlen, mit den heranwachsenden Erben frühzeitig eine OHG. zu gründen, in die der bisherige Hauptinhaber oder Alleininhaber als zur Geschäftsführung berechtigter, unbeschränkt haftender Gesellschafter eintritt. Die Beteiligung der Erben als Kommanditisten dürfte meistens wenig Zweck haben, da nach der Natur dieser Rechtsform der auf die Kommanditbeteiligung fallende Gewinn niedriger sein müßte, als der des mit der Geschäftsführung betrauten und persönlich haftenden Gesellschafters. Die oHG. bietet jedenfalls besser die Möglichkeit, bei zunehmendem Alter des Erblassers den Gewinn nicht nach dem Verhältnis der Kapitalbeteiligung, sondern höher festzusetzen.

Der Anteil des Sohnes am Vermögen einer oHG. beträgt RM. 20 000, der des Vaters RM. 40 000; dann entfällt von dem Reingewinn von RM. 24 000 auf den Sohn zwei Drittel und auf den Vater ein Drittel, so daß die Kapitalanteile am Schlusse des Geschäftsjahres ohne Berücksichtigung der Privatentnahmen RM. 36 00 bezw. RM. 48 000 betragen.

Die Gründung einer AG. oder einer GmbH. gewährt nicht die gleichen Vorteile. Zwar kann auch hier ein Teil der mit der Zeit eintretenden Vermehrung des Gesellschaftsvermögens erbschaftssteuerfrei auf den Erben übertragen werden, grundsätzlich aber wird der Reingewinn einer GmbH. oder AG. gleichmäßig auf alle Anteile oder Aktien verteilt. Lediglich dadurch, daß den an der Geschäftsführung beteiligten Erben namhafte Beträge als Gehalt oder Tantieme gewährt werden, läßt sich ein Vorteil in der Verteilung der Gewinne für sie erreichen. Wenn derartige Beträge jedoch längere Zeit auf dem Privatkonto der betreffenden Erben stehen gelassen werden, so kann hierfür unter Umständen eine Kapitalverkehrssteuerpflicht entstehen. (Vgl. Urt. d. RFH. v. 10. 11. 25 II A 589/25.)

Es ist natürlich zu beachten, daß die ganzen Vorteile, die durch die Ersparnisse an Erbschaftssteuer bei der Gründung einer Gesellschaft mit den Erben eintreten, durch andere steuerliche Nachteile aufgehoben werden können. Es gilt dies ganz besonders für die GmbH. und AG., da diese Gesellschaften im allge-

meinen ſowohl bei den Verkehrsſteuern ſchlechter abſchneiden, als Einzelfirmen oder offene Handelsgeſellſchaften.

Vor allem aber iſt zu bedenken, daß die Gründung einer Geſellſchaft mit den Erben nur dann eine wirkliche Erleichterung für die Lebensfähigkeit des Unternehmens bedeutet, wenn anzunehmen iſt, daß das erwerbende Unternehmen in den nächſten Jahren vorausſichtlich auch wirklich Erträge bringen oder ſein Geſamtwert bei dem ſpäter eintretenden Tode des Erblaſſers wahrſcheinlich höher ſein wird, als zu dem Zeitpunkt, in dem die Aufnahme der Erben als Teilhaber erfolgt iſt.

Dies iſt als ein Beiſpiel für die Möglichkeit der Steuererſparung durch eine Geſellſchaftsgründung, alſo für einen Fall, bei dem eine Perſonenvereinigung einer Einzelfirma vorzuziehen iſt.

Stellen wir die AG., die GmbH. und die Kommanditgeſellſchaft auf Aktien einander gegenüber und werfen wir die Frage auf, in welchem Verhältnis ſteuerlicher und wirtſchaftlicher Art — denn auch dieſer Geſichtspunkt darf keineswegs außer Acht gelaſſen werden — ſie zu einander ſtehen und welcher Anreiz im einzelnen Falle zu ihrer Wahl gegeben ſein kann, ſo kommen wir zu folgendem Ergebnis:

Während man nicht ſagen kann, daß AG. und GmbH. ſpezielle Betätigungsgebiete haben, für die mehr die eine oder die andere Form geeignet wäre, ſo ſpricht doch zugunſten der AG. die leichtere Kapitalsbeſchaffungsmöglichkeit bei größerem Kapitalbedarf durch Inanſpruchnahme der Börſe, zugunſten kleinerer Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung ſprechen die Tarifvergünſtigungen des Körperſchaftsſteuergeſetzes. Nicht unberückſichtigt dürfen bleiben bei der AG. die Gründungskoſten, ferner die Koſten des Aktien- und Zinsſcheindruckes, außerdem die ebenfalls Koſten verurſachende Reviſion durch die Handelskammer bei Sachgründung, während die Gründung einer GmbH. ohne Kontrolle der Handelskammer erfolgt. Außerdem unterliegen die Bilanzen der AG. im Gegenſatz zu denen der GmbH. der Veröffentlichungspflicht. Die Wahl einer AG., deren Verwaltungsapparat ein ungleich koſtſpieligerer iſt, als der einer GmbH. wird ſich nur dann empfehlen, wenn nach der Zahl der am Unternehmen Beteiligten und nach der Summe des benötigten Kapitals eine GmbH. nicht in Betracht kommt. Zu Ungunſten der AG. ſpricht auch noch außer der ſchon aufgeführten Veröffentlichungspflicht der Bilanzen, die bei der AG. vorgeſehene Entſendung eines Betriebsratsmitglieds in den Aufſichtsrat.

In dieſem Zuſammenhang ſind noch die Familien-AG. und die Familien-GmbH. zu erwähnen. Soll ſich nämlich die Auseinanderſetzung eines Nachlaſſes möglichſt einfach geſtalten, ohne daß eine genaue Abſchätzung des inneren Wertes des Unternehmens nötig iſt, ſo wird man zweckmäßig zur Wahl einer dieſer beiden Formen greifen. Die Auseinanderſetzung geht

dann so vonstatten, daß man die Aktien bezw. die GmbH.-Anteilscheine unter die Erben verteilt. Hierbei ist aber folgendes zu beachten. Der innere Wert eines Unternehmens wird in den seltensten Fällen in einem Verhältnis zum Nominalwert der Aktien bezw. der GmbH.-Anteilscheine stehen, d. h. Aktien und Anteilscheine sind unterbewertet. Das Finanzamt wird also zum Zwecke der Erreichung der Erbschaftssteuer sich nicht mit dem Nominalwert der Aktien bezw. GmbH.-Anteilscheine begnügen, sondern nach dem inneren Wert derselben forschen. Bei geschickter Bilanzierung, ohne daß selbstverständlich die Grenzen der Strafbarkeit überschritten werden, wird jedoch die Schätzung des Finanzamtes meistens hinter dem tatsächlichen Wert zurückbleiben.

Zur Wahl einer Kommanditgesellschaft auf Aktien wird in den seltensten Fällen ein Anlaß vorhanden sein. Sie ist die am wenigsten gebräuchlichste Form der Unternehmung. Auf der einen Seite haften ein oder mehrere Gesellschafter unbeschränkt genau wie bei der einfachen Kommanditgesellschaft, auf der anderen Seite wird sie steuerlich als juristische Person behandelt, sie hat also die wirtschaftlichen Nachteile der einfachen Gesellschaft und die steuerlichen Folgen der juristischen Person in einer Form vereinigt.

Die GmbH. und Co.

Zu erwähnen ist noch die GmbH & Co. OHG. und Kommanditgesellschaft, bei denen ein oder mehrere Gesellschafter juristische Personen sind; sie sind an sich zivilrechtlich bedenkenfrei.[1]) Eine andere Frage ist aber, ob derartige Gründungen nicht an § 5 RAO. scheitern. Von Bedeutung für diese Frage ist ein Urteil des RFH. v. 30. Juni 1922 (Bd. 10, S. 565).

Die gleichzeitige Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und einer Kommanditgesellschaft, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die GmbH. ist, und deren Kommanditisten die Gesellschafter der letzteren sind, ist im Zweifel als ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts anzusehen, durch die die Steuerpflicht umgangen oder gemindert werden soll. — Ob eine Rechtsform ungewöhnlich in diesem Sinne ist, muß lediglich nach ihrer Notwendigkeit zur natürlichen Befriedigung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses beurteilt werden. RFH. v. 24. Nov. 1922 — St. u. W. II 116. Maßgebend ist nur, ob die Rechtsform aus besonderen wirtschaftlichen Gründen geboten war. Kann ein wirtschatlicher Zweck, insbesondere auf dem Gebiete des Gesellschaftswesens, auf verschiedenen rechtlichen Wegen in

[1]) Vgl. Beuk, S. 75.

natürlicher Weiſe erreicht werden, ſo ſteht es ſelbſtverſtändlich den Beteiligten frei, unter dieſen möglichen und den wirtſchaftlichen Bedürfniſſen entſprechenden Rechtsformen diejenigen zu wählen, die ihnen auch in ſteuerlicher Hinſicht als die vorteilhafteſte erſcheint. Jeder Verſuch dagegen, durch die Wahl ungewöhnlicher Rechtsformen — mögen ſie auch ſchon ſeit längerer Zeit zur Steuerumgehung gewählt werden — eine Steuer zu umgehen, iſt nach § 5 RAO. ſteuerlich nicht zu beachten und hat die in § 5 RAO. vorgeſehenen Folgen. RFH. v. 17. April 1925. St. u. W. IV, 814.

Bei der GmbH. & Co. müſſen eben, was der Sinn der Entſcheidung iſt, die Verhältniſſe des einzelnen Falles berückſichtigt werden. Einmal kann der Weg zur Erreichung eines wirtſchaftlichen Erfolges natürlich ſein, während er ein anderes Mal mit § 5 RAO. kollidiert.

Beſtehen Firmen nebeneinander, in der Form, daß zu einer Individualform eine juriſtiſche Perſon tritt (zum Betrieb eines beſtimmten Geſchäftszweiges), ohne daß eine rechtliche Verbundenheit zwiſchen beiden Firmen vorhanden iſt und werden Grundſtücke, Gebäude, Maſchinen der zuerſt beſtehenden Individualform wegen der hohen Gründungskoſten, die durch die Einbringung entſtehen, nicht in die neugegründete juriſtiſche Perſon eingebracht, ſondern dieſer nur zum Gebrauche überlaſſen, ſo kann dieſer Modus nicht als ein Mißbrauch im Sinne des § 5 RAO. erachtet werden. RFH. v. 8. 7. 25. RSTBl. 1925 S. 171.

Beſtehen Firmen in der Art nebeneinander, daß die eine z. B. den Einkauf von Material und die Fabrikation übernimmt, während die andere reine Verkaufsgeſellſchaft iſt, ſo iſt bei dieſem Nebeneinander von Firmen die durch wechſelſeitige Zahlungen bedingte Umſatzſteuerpflicht nicht unberückſichtigt zu laſſen. Jedenfalls müſſen die in § 7 USTG. vorgeſehenen Vorausſetzungen der Steuerfreiheit (Zwiſchenhandelsprivileg) genaueſtens geprüft werden. Iſt jedoch eine der Geſellſchaften Organ, Angeſtellter der anderen, alſo unſelbſtändig, ſo kann Umſatzſteuerfreiheit eintreten.[1]) [2])

Eine andere Frage iſt die, ob von der Kapitalverkehrsſteuer abgeſehen werden kann, wenn die neugegründete Geſellſchaft nur Organ, Angeſtellter der Gründer ſein ſoll. Die Verkehrsſteuern wollen die Rechtsgeſchäfte an ſich treffen. Sie gehen davon aus, daß durch den Abſchluß von Rechtsgeſchäften die Lage der Beteiligten nach deren Anſicht gebeſſert wird. Erſcheint den Beteiligten dagegen die Rechtsänderung nicht der zu

---

[1]) Vgl. Hamburger: Die Organgeſellſchaft in Gedächtnisſchrift für Sekkel. 1927. S. 261 ff.

[2]) Büchting: Die ſteuerliche Behandlung der Organgeſellſchaften. Zeitgemäße Steuerfragen. 1925/20.

entrichtenden Kapitalverkehrsſteuer wert, ſo mögen ſie die Rechtsänderung unterlaſſen. Das Geſetz ſagt über den Nachlaß der Kapitalverkehrsſteuer bei Gründung einer Organgeſellſchaft nichts. Verbrauchsſteuern haben ihren Grund im augenblicklichen Umſatz, Geſellſchaftsſteuern werden begründet durch das Entſtehen einer neuen Rechtsperſönlichkeit. Wird ſpäter das Angeſtelltenverhältnis der Geſellſchaft gelöſt, ſo hat dies zur Folge, daß die Geſellſchaft ihre volle Selbſtändigkeit erlangt, ohne für die Errichtung Steuer bezahlt zu haben. Jedenfalls gibt es Stimmen, die gegen die Berückſichtigung der Organeigenſchaft ſprechen und die den § 9 Kap.ST.G. analog angewendet wiſſen wollen, d. h. es müßte die Steuer entſtehen, ſobald das Angeſtelltenverhältnis gelöſt wird.

Bargründung und Sachgründung.

Wird in eine neugegründete Geſellſchaft ein bereits vorhandenes Unternehmen eingebracht als ſogenannte Sacheinlage (Sachgründung), ſo iſt der tatſächliche Wert des Unternehmens zu ermitteln und dieſer Wert der Kapitalverkehrsſteuer zugrunde zu legen. Die Kapitalverkehrsſteuer aufzubringen, wird ſich aber in manchen Fällen als ſchwierig erweiſen. Um dieſer Schwierigkeit zu begegnen, kann folgender Weg gewählt werden: Es wird zunächſt eine reine Bargründung vollzogen. Die neugegründete Geſellſchaft übernimmt dann durch Kauf das alte Unternehmen zu einem niedrigeren Preiſe. Da es ſich hier um eine verſchleierte Sachgründung handelt, wird ſich das Finanzamt nicht mit der niedrigen Kapitalverkehrsſteuer begnügen, ſondern nach dem tatſächlichen Wert der Einlage forſchen oder es wird den das geringe Entgelt für das eingebrachte Unternehmen überſteigenden Teil des tatſächlichen Wertes als Schenkung an die Geſellſchaft betrachten und für dieſen Betrag Schenkungsſteuer erheben. Wollte man das einzubringende Unternehmen im Wege des Kaufes erwerben und für einen Teil der Kaufſumme Stundung erlangen, ſo würde der beabſichtigte Erfolg doch nicht eintreten, da § 6 c Kap.VSTG. Gewährung von Darlehen und Stundung von Forderungen als kapitalverkehrsſteuerpflichtige Vorgänge aufzählt.

Ferner wird der Vorſchlag gemacht,[1]) zunächſt eine reine S a c h gründung zu vollziehen. Die Einlagegegenſtände werden dann zu einem niedrigen Pachtſchilling an die neugegründete Geſellſchaft verpachtet. Durch den mäßig gehaltenen Pachtſchilling in Verbindung mit dem ihr zur Verfügung ſtehenden Stammkapital wird es der Geſellſchaft möglich ſein, das alte Un-

[1]) Vgl. Mainzer, Steuerliche Umgehungsgeſchäfte. Heſſiſche Rechtſprechung, 19. Jhrgg., Nr. 9.

ternehmen nach und nach zu einem relativ billigen Preis zu erſtehen; der Verkauf der Einlagegegenſtände iſt als „einzelnes Veräußerungsgeſchäft“ zu erachten, das nur umſatzſteuerpflichtig, nicht einkommenſteuerpflichtig iſt. Wird es in der neugegründeten Geſellſchaft jedoch wegen mangelnder Rentabilität oder ſonſtiger widriger Verhältniſſe nicht möglich ſein, die Mittel für den Ankauf der Einlagegegenſtände bereitzuſtellen, ſo wird ihr nichts anderes übrig bleiben, als zum Zwecke des Ankaufs ihr Kapital zu erhöhen, wofür dann ſelbſtverſtändlich Kapitalverkehrsſteuer zu entrichten iſt.

Zurückdatierung der Einbringung und Steuererleichterung durch Rückdatierung von Fuſionen.

Der Einzelinhaber eines in eine neugegründete Geſellſchaft einzubringenden Unternehmns iſt als Gewerbetreibender hinſichtlich ſeines Gewinns am Handel und Gewerbe einkommens- bezw. gewerbeſteuerpflichtig. Die Geſellſchaft ſelbſt entſteht mit der Eintragung. Bis zu dieſem Tage erzielt der Geſchäftsinhaber Gewinn, den er nach der Gründungsabrede von einem vereinbarten zurückliegenden Tage an der neuen Geſellſchaft überläßt. Die neugegründete AG. z. B. hat alſo aus einer Zeit Gewinn erhalten, in der ſie überhaupt noch nicht beſtand. Iſt nun der der neuen Geſellſchaft überlaſſene Gewinn körperſchaftsſteuerpflichtig, obwohl er nicht durch die AG. erzielt wurde, oder einkommensbezw. gewerbeſteuerpflichtig? Während grundſätzlich derjenige den Gewinn verſteuert, der ihn erzielt hat, ſteht die Rechtſprechung auf dem Standpunkt, daß eine Zurückdatierung der Einbringung bedenkenfrei iſt, ſofern in der Zeit der Zurückdatierung und Eintragung ein erheblicher Gewinn nicht erzielt wurde. Iſt jedoch ein erheblicher Gewinn entſtanden, ſo wird der bisherige Inhaber nicht umhin können, den Gewinn im Wege der Einkommen- und Gewerbeſteuer zu verſteuern.

Rückdatierungen und damit verbundene Steuererleichterungen kommen auch vor bei Fuſionen, die auch eine Art der Umwandelung handelsrechtlicher Unternehmungen darſtellen. Werden nämlich Betriebe miteinander in der Art verſchmolzen, daß ſie fortan ein einheitliches Unternehmen bilden, ſo wird dieſer Fuſion häufig rückwirkende Kraft beigelegt. Eine im Oktober erfolgte Fuſion ſoll ſchon am 1. April des gleichen Jahres wirkſam ſein. Es erhebt ſich nun die Frage, inwieweit einer rückdatierten Fuſion auch ſteuerrechtlich rückwirkende Kraft zukommt. Bei den reinen Vermögensſteuern iſt die Rückdatierung ohne Schwierigkeit. Die

[1]) Vgl. Bärwinkel, Deutſche Steuerzeitung 1926, Seite 613.

Vermögen der beiden Gesellschaften werden eben zusammengerechnet. Infolge des gestaffelten Tarifes der Vermögenssteuer (7 VStG.) hat die Zusammenrechnung ohne Zweifel einen Nachteil. Bei den Ertragssteuern, wie Reichseinkommensteuer, Körperschaftssteuer wird eine steuerliche Rückwirkung der Fusion deshalb notwendig sein, weil der aus der gemeinsamen Jahresschlußbilanz sich errechnende Ertrag des Geschäftsjahres eine einheitliche Anfangsbilanz zur Voraussetzung hat, die nur dadurch gewonnen werden kann, daß man die vorangegangenen Bilanzen der fusionierten Unternehmen zusammenzieht. Bei Staffeltarifen kann diese Zusammenrechnung sehr unangenehm in Erscheinung treten.

Bei der Körperschaftssteuer dagegen, die einen festen Tarif hat, kann die steuerliche Rückdatierung der Fusion sich als vorteilhaft erweisen, weil die zusätzigen gewinnmindernden Abzüge bei einer Gesellschaft für das durch Fusion entstandene Gesamtunternehmen ausgewertet werden können.

Bei den Verkehrssteuern ist eine Rückdatierung der Fusion nicht möglich. Die Steuern knüpfen an einen bestimmten Bewegungsvorgang an und sind mit Ablauf desselben entstanden.

Die Zurückdatierung der Fusion wirkt sich hiernach nur im Sinne einer Steuererleichterung vornehmlich bei der Körperschaftssteuer aus und hat im übrigen mehr wirtschaftliche Bedeutung.

Schluß.

Unsere bisherigen Untersuchungen haben uns zu dem Ergebnis geführt, daß der derzeitige Ausbau der Steuergesetzgebung es mit sich bringt, daß die Unternehmer geneigt sind, aus steuerlichen Gründen von einer zur anderen Rechtsform unter Bevorzugung der juristischen Personen überzugehen, ohne daß die wirtschaftliche Struktur ihrer Unternehmungen der gewählten rechtlichen Form adaequat ist. Die juristische Person bietet auch ohne Zweifel Vorteile gegenüber den individualistischen Unternehmungsformen, so die Möglichkeit der Gewinnausschüttungsbeschränkung der Anrechnung alter Unterbilanzen, dem Schachtelprivileg etc. Ueber diese Umwandlungstendenz, die sowohl vom volkswirtschaftlichen, als auch vom steuerpolitischen Standpunkt aus ungesund ist, schreibt Kammergerichtsrat Dr. Sonntag in „Zeitgemäße Steuerfragen“ 2. Jahrgang S. 32: „Früher gab man einer kaufmännischen Neugründung die Rechtsform, welche der Sache am besten entsprach, bei welcher das Unternehmen voraussichlich am besten arbeiten konnte; heute gibt man ihr die Rechtsform, bei welcher am meisten Steuern gespart werden. Daß dies zu einer bedenklichen Konfusion und Unübersichtlichkeit im Geschäftsleben führen muß, bedarf keiner weiteren Ausführung.....“ Der

immerhin nicht oberflächlich zu würdigenden Umwandlungstendenz könnte aber begegnet werden, wenn man mit der einseitigen steuerlichen Bevorzugung der juristischen Personen brechen würde. Wenn es auch nie möglich sein wird, den in einer Volkswirtschaft vorhandenen Interessen immer in dem Maße Rechnung zu tragen, in dem sie solche für sich verlangen, so soll der Gesetzgeber doch bedenken, daß es primär die wirtschaftlichen Verhältnisse sind, denen die Gesetze Bestand, Sicherheit und Gedeih gewährleisten sollen. Der durch die Gesetzgebung geschaffene Zustand spricht für die Bevorzugung der juristischen Unternehmungsformen, die ihrer Natur und Struktur nach mehr für Betriebe größeren Umfangs und größeren Kapitalbedarfs geeignet sind. Ist es verwunderlich, daß kleinere Betriebe, für die ausschließlich die Individualform in Betracht käme, ihr Geschäft, nur um steuerliche Vorteile zu erlangen, in den Rahmen einer juristischen Person fügen, die ihren wirtschaftlichen Bedürfnissen nicht entspricht? Deshalb sind bei allen Umwandlungen handelsrechtlicher Unternehmungsformen nicht nur die steuerlichen Gesichtspunkte, mit denen wir uns in vorliegender Arbeit beschäftigt haben, vorzugsweise zu würdigen, sondern es ist auch den wirtschaftlichen Verhältnissen mindestens ebensoviel Augenmerk zuzuwenden.

Lebenslauf.

Am 11. Februar 1903 wurde ich in Schweinfurt am Main geboren. Ich beſuchte die Volksſchule in Ebern (Ufr.), Kellmünz (Schw.) und darauf die Gymnaſien in Memmingen und Bamberg. Letzteres verließ ich Oſtern 1922 mit dem Reifezeugnis. Im Mai 1922 bezog ich die Univerſität München und widmete mich daſelbſt dem Studium der Rechte bis zum S.S. 1923 einſchließlich. Vom W.S. 1923/24 ab beſuchte ich die Univerſität Erlangen, an der ich am 6. März 1926 das Referendar-Examen beſtand. Den Vorbereitungsdienſt leiſtete ich ab, an den Amtsgerichten Bamberg, Kiſſingen und Schweinfurt, am Landgericht Schweinfurt, ſowie am Bezirksamt Schweinfurt. Am 2. Auguſt 1929 beſtand ich den Staatskonkurs. Nach einer Reihe von Vertretungen in verſchiedenen Anwaltskanzleien ließ ich mich auf Grund Zulaſſung v. 15. November 1929 am 26. November 1929 in Alzenau (Ufr.) als Rechtsanwalt nieder. Ich beſitze die bayeriſche Staatsangehörigkeit.

Bauer, Rechtsanwalt.